

DECIZIA NR.400/12.04.2021

privind soluționarea contestațiilor depuse de societatea **xS.R.L. (fostă x S.R.L.)**,
înregistrate la D.G.R.F.P. Brasov
sub nr. x și nr. x
și reînregistrate la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR_DGR x

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, prin adresa nr.X/02.03.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR X/15.03.2021, în vederea reluării procedurii administrative de soluționare a contestației depusă de către societatea **X S.R.L. (fostă X S.R.L.)** cu sediul în Sat X, Oraș X, nr.X5, jud. X, CUI X, cu sediul procedural pentru comunicarea actelor de procedură la X, cu sediul în TX, P-ta X, nr. X, X – parter, reprezentată conventional prin X, împotriva:

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X/21.06.2019, emisă de către A.J.F.P. X în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/21.06.2019;
- Deciziei referitoare la obligațiile de plata accesorii reprezentând dobanzi și penalități de întârziere nr. X/08.07.2019;
- Deciziei referitoare la obligațiile de plata accesorii reprezentând dobanzi și penalități de întârziere nr. X/03.10.2019;
- Deciziei referitoare la obligațiile de plata accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/03.10.2019.

Urmare inspecției fiscale efectuată la X S.R.L., organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.X/21.06.2019, în baza căruia au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X/21.06.2019, iar ulterior organele fiscale au emis și Deciziile referitoare la obligațiile de plata accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/08.07.2019, nr. X/03.10.2019 și Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/03.10.2019.

Totodată, întrucât organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a putut justifica realitatea și legalitatea operațiunilor economice în relațiile cu furnizorii X S.R.L., X S.R.L, X S.R.L. X și X S.R.L, respectiv nu a operat în evidenta financiar contabilă cinci facturi, diminuând astfel, în mod nejustificat profiturile impozabile ale perioadelor în cauza și implicit impozitul pe profit datorat și TVA, au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul X, Sesizarea penală nr.X/24.06.2019, însoțită de Procesul verbal nr.X/11.06.2019, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor

constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9 alin.(1) lit. b) și lit.c) din Legea nr. 241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X/21.06.2019, Deciziei referitoare la obligațiile de plata accesorii reprezentând dobanzi și penalități de întârziere nr.X/08.07.2019, Deciziei referitoare la obligațiile de plata accesorii reprezentând dobanzi și penalități de întârziere nr. X/03.10.2019 și Deciziei referitoare la obligațiile de plata accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/03.10.2019, societatea X S.R.L. a formulat contestație.

Prin **Decizia nr. X/21.02.2020**, Serviciul Soluționare Contestații 2 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Brașov a dispus:

„1. Suspendarea soluționării contestației formulate de societatea X S.R.L. cu sediul în Sat X, Oraș X, nr. X, jud. X, CUI X, pentru suma totală de X lei, stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X/21.06.2019, compusă din:

- **X lei impozit pe profit;**
- **X lei taxa pe valoarea adăugată, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală.**

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatarul sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat definitiv în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative prezentate în motivarea deciziei.

2. Suspendarea soluționării contestației formulate de societatea X S.R.L., pentru suma totală de X lei reprezentând obligații de plata accesorii, stabilită prin Decizia referitoare la obligațiile de plata accesorii reprezentând dobanzi și penalități de întârziere nr.X/08.07.2019, Decizia referitoare la obligațiile de plata accesorii reprezentând dobanzi și penalități de întârziere nr. X/03.10.2019 și Decizia referitoare la obligațiile de plata accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/03.10.2019, compusă din:

- **X lei dobânzi aferente impozitului pe profit;**
- **X lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- **X lei penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit;**
- **X lei dobanzi aferente taxei pe valoarea adăugată;**
- **X lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;**
- **X lei penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală.**

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatarul sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat definitiv în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative prezentate în motivarea deciziei.

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de societatea X S.R.L., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X/21.06.2019 pentru suma totală de X lei din care X lei impozit pe profit și X lei taxa pe valoarea adăugată.

4. Respingerea ca neintemeiată a contestației formulate de societatea X S.R.L. pentru suma totală de **X lei** reprezentând obligații de plata accesorii, stabilită prin Decizia referitoare la obligațiile de plata accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de întârziere nr.X/08.07.2019, Decizia referitoare la obligațiile de plata accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de întârziere nr. X/03.10.2019 și Decizia referitoare la obligațiile de plata accesorii reprezentând penalitati de nedeclarare nr. X/03.10.2019, compusă din:

- X lei dobanzi aferente impozitului pe profit;
- X lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- X lei penalitati de nedeclarare aferente impozitului pe profit;
- X lei dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugată;
- X lei penalitati de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugată;
- X lei penalitati de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adaugată.

5. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de societatea XS.R.L. pentru suma totală de **X lei** reprezentând obligații de plata accesorii, stabilită prin Decizia referitoare la obligațiile de plata accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de întârziere nr. X/08.07.2019, Decizia referitoare la obligațiile de plata accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de întârziere nr. X/03.10.2019 și Decizia referitoare la obligațiile de plata accesorii reprezentând penalitati de nedeclarare nr. X/03.10.2019, compusă din:

- X lei dobanzi aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- X lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- X lei dobanzi aferente impozitului pe profit;
- X lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- X lei penalitati de nedeclarare aferente impozitului pe profit;
- X lei dobanzi aferente impozitului pe veniturile din alte surse;
- X lei penalitati de întârziere aferente impozitului pe veniturile din alte surse;
- X lei penalitati de nedeclarare aferente impozitului pe venituri din alte surse;
- X lei dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugată;
- X lei penalitati de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugată;
- X lei penalitati de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adaugată;
- X lei dobanda aferenta contributiei individuale de asigurari sociale retinută de la asigurați;
- X lei penalitate de intarziere aferenta contributiei individuale de asigurari sociale retinuta de la asigurați;
- X lei dobanda aferentă contributiei pentru asigurari de sănătate retinuta de la asigurați;
- X lei penalitati de întârziere aferente contributiei pentru asigurari de sănătate retinuta de la asigurați;
- X lei dobanzi aferente contributiei asiguratorie pentru muncă;
- X leu penalitati de întârziere aferente contributiei asiguratorie pentru muncă.”

Sesizarea penală nr.X/24.06.2019 privind X S.R.L., întocmită de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X, a fost înregistrată la Parchetul de pe lângă Tribunalul X în data de 28.06.2019, iar prin Ordonanța din data de 17.01.2020 în dosarul nr.X/P/2019, s-a dispus clasarea cauzei

referitoare la săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală privind neînregistrarea în evidențele contabile a veniturilor realizate și evidențierea cheltuielilor care nu au avut la bază operațiuni reale, respectiv TVA aferentă, în scopul sustragerii de la plata obligațiilor fiscale către bugetul consolidat al statului, fapta prevăzută de art.9 alin.1 lit.b) și lit.c) din Legea nr.241/2015, cu modificările și completările ulterioare, de către administratorul societății X S.R.L.

Împotriva soluției dispuse prin Ordonanța din data de 17.01.2020 de către Parchetul de pe lângă Tribunalul X, Administrația Județeană a Finanțelor Publice X a formulat plângere, iar prin Încheierea penală nr.X/CP/28.12.2020, definitivă, pronunțată în dosarul nr.X/2020, Tribunalul X – Secția Penală a respins ca nefondată plângerea formulată de către D.G.R.F.P. Brașov - A.J.F.P. X împotriva soluției de clasare dispusă prin Ordonanța din data de 17.01.2020 a Parchetului de pe lângă Tribunalul X în dosarul nr. X/P/2019, prin care s-a dispus clasarea cauzei privind săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, fapte prevăzute de art. 9 alin.1 lit. b) și lit.c) din Legea nr. 241/2005.

Având în vedere soluția Tribunalului X - Secția penală pronunțată prin Încheierea nr.X/CP/28.12.2020, în Dosarul nr.X/2020, definitivă și constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.272 alin.(1) și alin.(2) 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 contestațiilor, D.G.R.F.P. Timișoara, prin Serviciul soluționare contestații 1, va relua procedura de soluționare a contestațiilor formulate de X S.R.L. împotriva:

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X/21.06.2019, pentru suma de **X lei**, reprezentând:

- X lei impozit pe profit;
- X lei taxa pe valoarea adăugată.

- Deciziei referitoare la obligațiile de plata accesorii reprezentând dobanzi și penalități de întârziere nr.X/08.07.2019 și Deciziei referitoare la obligațiile de plata accesorii reprezentând dobanzi și penalități de întârziere nr. X/03.10.2019 și Decizia referitoare la obligațiile de plata accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/03.10.2019, pentru suma totală de **X lei** reprezentând:

- X lei dobânzi aferente impozitului pe profit;
- X lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X lei penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit;
- X lei dobanzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- X lei penalități de întârziere aferente TVA;
- X lei penalități de nedeclarare aferente TVA.

I. Prin contestația înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. X/26.08.2019 și prin Completările înregistrate la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. X/22.10.2019, petenta se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X/21.06.2019, emisă de către A.J.F.P. X în baza Raportului de Inspectie fiscală nr.X/21.06.2019, a Deciziei referitoare la obligațiile de plata accesorii

reprezentand dobanzi si penalitati de întârziere nr. X/08.07.2019, solicitând, pe cale de excepție să se constate nulitatea actului administrativ fiscal, în conformitate cu prevederile art.49 alin.(1) litera c) din Codul de procedură fiscală, având în vedere ca a fost emis ca urmare a unei inspectii fiscale afectate de nulitate absolută iar, pe fond, anularea partială a Deciziei de impunere nr. X/21.06.2019 pentru suma totală de **X lei** din care **X lei** impozit pe profit și **X lei** taxa pe valoarea adăugată și anularea partială a Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de întârziere nr. X/08.07.2019, pentru sumele aferente obligatiilor de plata principale contestate, ca fiind nelegale și netemeinice, invocând urmatoarele:

- actele administrative fiscale contestate sunt nule, deoarece au fost emise cu încălcarea flagrantă a prevederilor legale aplicabile și a principiului așezării juste a sarcinilor fiscale consacrat de dispozițiile art.56 alin.2 din Constituție, în sensul că au fost emise ca urmare a unei inspecții fiscale afectată de nulitate absolută;

- stabilirea obligatiilor de plata suplimentare s-a efectuat în mod nelegal, realizându-se printr-o analiză superficială a situației de fapt, a documentelor fiscale ce probează achiziționarea de servicii și produse în scopul asigurării desfășurării în bune condiții a activității societății și îndeplinirea obligațiilor asumate față de partenerii contractuali și fără a avea ca temei vreuna dintre prevederile legale învederate inclusiv în raportul de inspectie fiscală și decizia de impunere;

- petenta apreciază că la control au fost încălcate prevederile art. 13 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, înțelegand să conteste obligatiile stabilite în baza constatărilor din decizia de impunere atacată, redate la urmatoarele puncte:

1) Punctul a) – impozit pe profit, punctul a) – TVA

1.1. Relația cu X S.R.L.;

1.2. Relația cu X S.R.L.;

2) Punctul b) – impozit pe profit, punctul b) – TVA ;

3) punctul h) - impozit pe profit - punctul e) – TVA;

4) punctul i) - impozit pe profit - Punctul f) – TVA;

4.1. Relația X S.R.L. X;

4.2. Relatia cu X S.R.L. X;

4.3. Relația cu X S.R.L.;

5) punctul j) - impozit pe profit - achiziții de la X S.R.L.;

6) punctul k) - impozit pe profit - punctul g) – TVA;

7) punctul l) - impozit pe profit - punctul h) – TVA;

8) punctul p) - p.2.- impozit pe profit - punctul l) – TVA - factura X/05.09.2016 emisă de X S.R.L.;

9) punctul s) - impozit pe profit - punctul n) - TV A (relația cu X S.R.L.);

10) punctul t) - impozit pe profit - punctul p) - TV A (Relatia XS.R.L. si X S.R.L.);

11) punctul u) - impozit pe profit - Punctul s) – TVA (Referitor la consumul de material contul 3028);

12) Punctul v) - impozit pe profit (Cheltuieli privind amortizarea).

- petenta arată că a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA în sumă de X lei prin decontul depus pentru luna noiembrie 2018, drept urmare a acestei solicitări, a fost inițiată inspecția fiscală care a început la data de 05.02.2019, a fost

suspendată în perioada 04.04.2019 -27.05.2019 și s-a încheiat la data de 21.06.2019 prin emiterea Raportului de Inspecție Fiscală și a Deciziei de Impunere. La data de 04.06.2019, societatea, a solicitat renunțarea la rambursarea de TVA în baza prevederilor art.303 alin. (8) din Codul Fiscal, dar această cerere a subscisei a fost respinsă, A.J.F.P. X argumentând că societatea a fost încadrată la risc fiscal mare, iar într-o asemenea situație, având în vedere că inspecția anticipată a început înainte de formularea cererii de renunțare, aceasta va fi continuată și finalizată ca inspecție fiscală parțială privind taxa pe valoare adăugată. Astfel, organul administrativ emitent a precizat expres că inspecția fiscală se va finaliza ca o inspecție fiscală parțială privind TV A, în ciuda faptului că societatea a solicitat renunțarea la rambursarea TVA;

A. Pe cale de excepție, cu privire la nulitatea inspecției fiscale și a deciziilor de impunere emise subsecvente

a) Avizele de inspecție fiscală nu au fost comunicate cu 15 zile înainte de începerea inspecției fiscale

- societatea nu a fost înștiințată despre începerea inspecției fiscale în conformitate cu prevederile art.122 din Codul de Procedură Fiscală, avizele de inspecție fiscală nu au fost comunicate în termenul imperativ impus de art.122 alin.(2) lit.b) din Codul de Procedură Fiscală, fapt ce rezultă și din lipsa mențiunii cu privire la data comunicării acestora ce ar fi trebuit stipulată la punctul 4 al Capitolului 1- Date despre inspecția fiscală din cadrul Raportului de Inspecție Fiscală.

b) Durata inspecției fiscale a depășit 45 de zile

În conformitate cu prevederile art.126 din Codul de Procedură fiscală, durata efectuării inspecției fiscale nu poate depăși 45 de zile în cazul contribuabililor mici, așa cum este societatea contestatoare, acest termen nu este unul de recomandare, ci un termen imperativ, motiv pentru care contestatoarea apreciază că depășirea termenului de efectuare a inspecției fiscale atrage atât nulitatea raportului de inspecție fiscală, a deciziei de impunere și a deciziei de stabilire a accesoriilor, cât și vătămarea subscisei prin nerespectarea principiului minimele afectări a activității contribuabilului.

c) Scopul și limitele inspecției fiscale

Acțiunea de control a început ca urmare a solicitării societății de rambursare a soldului sumei negative de TVA. Pe parcursul inspecției fiscale, la data de 04.06.2019, în temeiul art.303 alin.(8) din Codul Fiscal, petenta a renunțat la cererea de rambursare pe baza unei notificări depuse la A.J.F.P. Mureș, dar autoritățile fiscale au omis să aplice dispozițiile acestui text de lege în virtutea căruia persoanele impozabile au dreptul să notifice organul fiscal în vederea renunțării la cererea de rambursare până la data comunicării deciziei de rambursare sau a deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, după caz.

Autoritatea de control a încălcat prevederile punctului 46 (3) din Procedura de soluționare a deconturilor cu sume negative ca taxă pe valoare adăugată cu opțiunea de rambursare care prevede clar că *"în cazul contribuabilului care renunță la opțiunea de rambursare, după ce a fost încadrat la risc fiscal mare, iar inspecția fiscală anticipată a început, aceasta va fi continuată și finalizată ca inspecție fiscală parțială privind taxa pe valoare adăugată."*, iar, organele de inspecție fiscală au extins abuziv domeniul de aplicare a unor norme legale de strictă interpretare, creându-și în mod fictiv atribuții și competențe inexistente.

Prin urmare, realizarea inspecției fiscale cu privire la alte obligații, și anume cu privire la impozitul pe profit și impozitul pe venit din alte surse este afectată de nulitate.

B. Cu privire la aspectele de fond

1) Punctul a) – impozit pe profit, punctul a) – TVA (relațiile economice cu societățile X S.R.L. și X S.R.L.)

1.1. Relația cu X S.R.L.

La control, s-au stabilit obligații de plată suplimentare din care impozit pe profit suma de X lei și X lei taxa pe valoarea adăugată aferente unei baze impozabile suplimentare de X lei rezultată din reinterpretarea, de către organele de control, a naturii relațiilor economice dintre petentă și societatea X S.R.L. Petenta arată că în perioada iulie 2014 - martie 2016, aceasta a înregistrat în evidența financiar contabilă achiziții de servicii (închiriere atașament tip freza AH și execuție lucrări pozare cablu în pământ cu un strat de nisip) în suma de X lei plus TVA suma de X lei. La control s-a considerat că relațiile dintre subscrisa și X S.R.L. nu au conținut economic.

Petenta arată X S.R.L. a fost verificată de ANAF X în anul 2015 și 2019, documentele emise către X S.R.L. fiind recunoscute ca venituri de către reprezentanții ANAF X. Livrările efectuate de către X S.R.L. (furnizor) au fost declarate prin declarațiile 394, aspecte constatate și în Raportul de inspecție fiscală emis cu acea ocazie.

La control s-a reținut că societatea X S.R.L. avea personal angajat, iar aspectul că aceasta nu și-a organizat bine resursele umane nu poate fi imputat societății beneficiare și nici nu este dovedită, acest agent economic putând să apeleze la subcontractori. De altfel prestatorul de servicii X S.R.L., contrar celor constatate la control cum că nu a avut personal pentru deservirea utilajelor închiriate, avea mai mulți angajați, respectiv muncitor în construcții, excavatorist, mecanic utilaj, director.

Legislația fiscală nu prevede obligativitatea și nu permite beneficiarului serviciilor prestate posibilitatea de a face verificări asupra personalului angajat a societății furnizoare sau cu privire la modul în care își organizează executarea contractelor. Lucrările prestate subscrisei au fost refacturate după care s-a achitat TVA și impozitul pe profit aferent.

Petenta arată că, în interpretarea și aplicarea *"Directivei 2006/112/CE - Articolul 9 - Noțiunea "persoană impozabilă" - drept de deducere – Emitent al facturii care nu și-a îndeplinit obligația de a-si declara angajatii", în Cauza C – 324/11, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a statuat că "Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că se opune ca autoritatea fiscală să refuze unei persoane impozabile dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată pentru servicii care i-au fost furnizate pentru motivul că emitentul facturii aferente acestor servicii nu a declarat lucrătorii pe care îi folosea, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că această persoană impozabilă stia sau trebuia să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul respectiv sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații".*

Se mai arată de către petenta că a prestat lucrări pentru X S.R.L. (X lei), lucrări recunoscute de către alte organe de control, ca atare, și serviciile prestate de către X S.R.L. (furnizor) către X S.R.L. (beneficiar) trebuie să fie recunoscute, în caz contrar, ar fi încălcat principiul egalității fiscale (art. 5 din Codul de procedură fiscală).

Totodată, mai arată petenta, contravaloarea prestarilor de servicii achiziționate de la X S.R.L. au fost achitate prin virament bancar, petenta solicitând recunoașterea acestor cheltuieli ca și deductibile, având în vedere dispozițiile art. 21 alin. (4) lit. m)

din Codul Fiscal raportate la pct. 48 din Normele metodologice de punere în aplicare, potrivit cărora pentru a deduce la calculul profitului impozabil cheltuielile cu serviciile de prestări de servicii trebuie îndeplinite mai multe condiții cumulative, și anume serviciile trebuie să fie efectiv prestate și să fie necesare prin specificul activităților desfășurate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți și să fie justificate prin situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare. Aceste cerințe au fost îndeplinite de către X S.R.L. contrar constatărilor organelor de control.

Prin completările (Note scrise) înregistrate la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. X/22.10.2019, petenta susține și următoarele:

- este greșită motivarea inspectorilor fiscali referitoare la dovedirea fictivității operațiunilor efectuate în relația economică a petentei cu X S.R.L. și anume faptul că acest partener nu a avut angajați suficienți pentru efectuarea operațiunilor;

- petenta afirmă că nu se găsește nici în situația în care documentele justificative emise de societatea X S.R.L., aparțin unui contribuabil inactiv, deoarece acest partener a fost declarat inactiv ulterior desfășurării relațiilor economice cu aceasta (07.04.2017);

- pentru susținerea caracterului real al operațiunilor economice desfășurate cu X S.R.L., petenta invocă și considerentele Sentinței nr. 48/C/06.04.2017 a Curții de Apel Oradea prin care instanța a statuat că: *„proba caracterului fictiv trebuie realizată de către organele de control fiscal, care au obligația de a realiza proba în așa maniera încât să rastoarne prezumția de nevinovăție de la care ar trebui să pornească”,* din aceeași sentință rezultând și faptul că *„lipsa personalului angajat nu ridică suspiciuni, întrucât lucrările pot fi subcontractate”;*

- CJUE a statuat că nu se poate refuza unei societăți comerciale dreptul de deducere a unor cheltuieli pentru motivul că emitentul facturilor a îndeplinit sau nu prevederile legale privind legislația muncii (are sau nu personal angajat, există sau nu raport juridic între muncitorii de pe șantier și emitentul facturii) iar organele de inspecție fiscală nu pot impune unei persoane impozabile să facă verificări asupra unui partener privind obligațiile declarative ale acestuia, eventualele nereguli sau fraude ale acestuia efectuate în amonte (Cauza CJUE C – 277/14, par. 52);

- documentele justificative prezentate de societate (procesele verbale de recepție) respectă prevederile legale și dovedesc realizarea efectivă a lucrărilor prestate de societatea X S.R.L., ceea ce dovedește că în mod greșit au fost stabilite în sarcina petentei obligații de plată cu titlu de impozit pe profit și TVA precum și obligații de plată accesorii aferente acestor obligații principale care nu sunt datorate de către petenta.

1.2. Relația economică cu societatea X S.R.L. - impozitul pe profit suplimentar în suma de X lei și TVA suplimentară în suma de X lei aferente bazei impozabile suplimentare de X lei, au fost stabilite în mod eronat în sarcina petentei ca urmare a reinterpretării naturii relațiilor economice dintre petentă și societatea X S.R.L., la control apreciindu-se că sumele reprezentând cheltuieli derivate din relația

economică cu aceasta societate nu sunt cheltuieli deductibile invocând argumente care nu pot fi luate în considerare;

- faptul că dl.X a semnat Contractul nr. X01.09.2015 în numele X S.R.L. (furnizor) deși acesta nu figura înregistrat la ORC sau nu era salariat al acesteia, nu este imputabil petentei;

- lucrările de finisaje interioare obiect al Contractului de execuție lucrări nr.X/05.10.2015 au fost executate de către X S.R.L. la punctul de lucru (sediul secundar) al petentei din Xa, jud. X, sediu secundar înregistrat în localitatea respectivă potrivit Certificatului constatator emis de O.R.C. de pe lângă Tribunalul X(Anexa nr. 6 la Contestatie), contrar constatărilor organelor de control potrivit cărora" (. . .) *societatea verificată nu are declarat la organul fiscal vreun punct lucru/sediul secundar la locația ce .figurează în contractul menționat (...)*";

- prestatorul X S.R.L. a declarat livrările prin Declarația 394 (Anexa nr. 8 la Contestatie) iar presupunerea organelor de control că societatea prestatoare nu deținea angajați nu poate fi luată în considerare raportat la faptul că din consultarea Registrului Revisal (Anexa nr. 7 la Contestatie), rezultă că aceasta avea la acel moment 22 angajați cu normă întreagă;

- la control inspectorii fiscali nu au ținut seama de declarația reprezentantului societății X S.R.L. care a arătat că lucrările executate de X S.R.L. au fost necesare pentru îmbunătățirea rețelelor de telecomunicații deținute de petenta, prin înlocuirea de cabluri de transmisie, fibră optică și alte lucrări, astfel cum acestea sunt înscrise în situațiile de lucrări prezentate;

- nici constatarea inspectorilor fiscali care au reținut că petenta nu a achitat sume reprezentând cheltuielile din relația cu X S.R.L. nu este adevărată având în vedere că din Decizia Civilă nr. 242/21.02.2018 pronunțată de Tribunalul X (Anexa nr.9 la Contestatie) rezultă că instituirea măsurilor de executare silită prin poprire terti nu sunt necesare deoarece nu existau creanțe prezente sau viitoare în momentul comunicării adreselor de înființare a proprietății;

- potrivit prevederilor art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul Fiscal raportate la pct. 48 din Normele metodologice de punere în aplicare privind condițiile de deductibilitate a cheltuielilor pentru prestări servicii (serviciile trebuie să fie efectiv prestate și să fie necesare prin specificul activităților desfășurate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți și să fie justificate prin situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare) petenta solicită recunoașterea deductibilității cheltuielilor efectuate ca urmare a serviciilor prestate de către societatea furnizoare X S.R.L.

Prin completările (Note scrise) înregistrate la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. X22.10.2019, petenta susține și următoarele:

- având în vedere că raporturile economice ale petentei cu societatea X S.R.L. au fost supuse unei inspecții fiscale finalizate prin emiterea Deciziei de impunere nr.X/12.08.2014 iar, potrivit acestei decizii de impunere, aceste relații economice au fost recunoscute de către ANAF, rezultă că nerecunoașterea acestei relații prin constatările actului administrativ – fiscal atacat, încalcă principiul aplicării unitare a legislației;

- pentru susținerea caracterului real al operațiunilor economice desfășurate cu X S.R.L., petenta invocă și considerentele Sentinței nr. 48/C/06.04.2017 a Curții de Apel Oradea prin care instanța a statuat că, „lipsa personalului angajat nu ridică suspiciuni, întrucât lucrările pot fi subcontractate”.

Pentru motivele prezentate petenta afirmă că se impune recunoasterea deductibilității cheltuielilor aferente facturilor emise de către societatea X S.R.L și, pe cale de consecință înlăturarea obligațiilor de plată principale suplimentare stabilite în sarcina acesteia precum și accesoriilor aferente.

2) Punctul b) – impozit pe profit, punctul b) – TVA (stornarea facturii privind lucrarea extindere rețea și televiziune comuna X)

- impozitul pe profit suplimentar în sumă de X lei și TVA suplimentară în suma de X lei aferente unei baze impozabile suplimentare de X lei rezultată din stornarea unei facturi în valoare de X lei, au fost stabilite la control în mod eronat;

- din analiza Devizului de lucrări (Anexa nr. 10 la RIF) și a Fisei contului 331 nu poate fi identificată nicio neconcordanță între afirmațiile administratorului, nota explicativă a acestuia și documentele justificative prezentate;

- până la stornarea facturii în sumă de X lei, în evidențele contabile ale societății verificate era evidențiat că aceasta a înregistrat venituri respectiv profit impozabil pentru o lucrare care nu a fost, în fapt, executată și finalizată, singura omisiune care ar putea fi imputată subscrisei legat de această înregistrare se referă la faptul că suma de X lei a fost înregistrată la venituri, respectiv în contul 711 ori, simpla omisiune de a înregistra suma de X lei în contul contabil adecvat nu poate fi sancționată cu includerea în baza impozabilă a unei sume pe care petenta nu a încasat-o, fiind stornată;

- prin notele scrise prezentate la susținerea orală a contestației din data de 15.10.2019, înregistrate la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. X/22.10.2019, petenta își menține criticile prezentate în contestație precizând că potrivit principiului „*accessorium sequitur principale*”, nici accesoriile aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată astfel stabilite, nu sunt datorate de către aceasta.

3. Referitor la constatările de la punctul h) - impozit pe profit și punctul e) - TVA, respectiv relația economică cu X S.A.

- la control s-a stabilit în mod eronat impozit pe profit suplimentar în suma de X lei și TVA suplimentar suma de X lei aferente unei baze impozabile suplimentare de X lei ca urmare a reinterpretării naturii relațiilor economice dintre petenta și societatea X S.A. de la care petenta a închiriat o stație de sortare spălare agregate miniere, în baza Contractului de închiriere nr. X13.05.2016, activitate ce a durat 8 luni (mai 2016 - decembrie 2016), timp în care societatea a dezvoltat noi activități generatoare de profit și anume să proceseze și să comercializeze agregate miniere către diferite societăți (X S.R.L. X S.A., X S.R.L., X S.R.L., X S.R.L.) utilizând acest utilaj închiriat;

- au fost astfel comercializate în relația cu partenerii precizați agregate miniere în valoare de X lei + TVA, conform Fișă cont 707.5 - material balastieră - (Anexa nr. 11 la Contestație);

- contractul de închiriere a utilajului a fost reziliat anticipat în decembrie 2016 deoarece activitatea preconizată (generatoare de profit) nu a generat veniturile preconizate;

- petenta afirmă că este eronată interpretarea organelor de control conform careia relația contractuală cu X S.A. nu are conținut economic deoarece, *“așa cum se poate observa din documentația depusă cu ocazia efectuării controlului fiscal, Societatea a achiziționat în perioada mai 2016 - decembrie 2016 balast, pe care l-a transformat în nisip și apoi l-a vândut, operațiuni pe care subscria le-a realizat prin subcontractare, așa cum rezultă din documentele atașate ca Anexa 12.”* (Anexa 12 la Contestatie);

- prin notele scrise prezentate la susținerea orală a contestației din data de 15.10.2019, înregistrate la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. X/22.10.2019, petenta își menține criticile prezentate în contestație la care a adăugat următoarele:

- spre deosebire de prevederile art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal unde se facea vorbire despre profitul impozabil, în cuprinsul art. 19 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal se face vorbire despre rezultat fiscal, această modificare evidențiind faptul că o activitate economică nu are întotdeauna profit, fiind un simplu rezultat (incluzând și profitul și pierderea);

- potrivit prevederilor art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cheltuielile deductibile erau definite ca *„cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile”* iar potrivit prevederilor art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cheltuiala deductibilă desemnează *„cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice”*, această modificare desemnând o evoluție normativă ce evidențiază că cheltuiala deductibilă este o diligență a contribuabilului în organizarea activității sale economice, care însă nu îi poate garanta rezultatul: un venit impozabil. Astfel, cheltuiala rămâne deductibilă, chiar dacă în perioada fiscală nu sunt înregistrate venituri, fapt confirmat de jurisprudența CJUE în materie de TVA deductibil;

- cu referire la lista cheltuielilor deductibile la calcularea impozitului pe profit, petenta mai arată că au fost abrogate prevederile art. 21 (4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform cărora erau considerate cheltuieli nedeductibile *“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”* și, de asemenea, au fost abrogate prevederile art.21 (4) lit m) din același act normativ, care impunea limitări normative extrem de stricte privind deducerea acestora: existența contractului scris, dovada executării, utilitatea serviciului achiziționat;

- se impune să se recunoască deductibilitatea cheltuielilor efectuate de petenta cu privire la închirierea utilajelor de la X SA., respectiv nemodificarea bazei impozabile prin adăugarea sumei de X lei iar, potrivit principiului *„accesorium sequitur principale”*, nici accesoriile calculate la impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată aferente bazei impozabile suplimentare de 158.750 lei, nu sunt datorate de către aceasta.

4. Referitor la constatările de la punctul i) - impozit pe profit și punctul f) - TVA, respectiv relațiile economice cu societățile X S.R.L., X S.R.L. și X S.R.L.

- la control a fost incorect reinterpretate natura relațiilor economice dintre petentă și aceste societăți, stabilindu-se, eronat, impozit pe profit suplimentar suma de X lei și TVA suplimentar suma de X lei aferente unei baze majorate ca urmare a

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

neacceptarii deductibilitatii cheltuielilor în suma de X lei reprezentând contravaloarea serviciilor prestate de către aceste societati partenere;

4.1. În ceea ce privește relația economică cu X S.R.L. X

- în baza contractului nr. X/01.09.2012 încheiat între petenta și XS.R.L. a fost încasată suma totală de X lei din care numai suma de X lei a fost încasată pe perioada verificată (01.07.2014 – 30.11.2018) obiect al deciziei de impunere nr. X/21.06.2019- atacată, restul sumei de X lei reprezentând contravaloarea unor servicii ce au fost prestate înainte de 01.04.2014, perioada care a făcut obiectul altui control fiscal, finalizat prin emiterea Deciziei de impunere nr. X/12.08.2014 în urma căreia s-a constatat că serviciile prestate au fost deduse în mod legal din punct de vedere fiscal contrar celor precizate prin decizia de impunere mai sus menționată iar, inspecția fiscală nu poate viza rapoarturi contractuale care au făcut deja obiectul unui control fiscal. Constatarea diferită a organelor de control redată în decizia de impunere atacată încalcă, astfel, principiul aplicării unitare a legislației;

- nu poate fi luat în considerare argumentul inspectorilor fiscali conform căreia nu puteau fi realizate serviciile obiect al contractului nr. X/01.09.2012 de către un angajat care nu era încadrat pe o funcție care să asigure realizarea efectivă a obiectului contractului, deoarece obiectul contractului putea fi adus la îndeplinire de administratorul sau asociatul acesteia, cu atât mai mult cu cât dIX era angajat al societății contestatoare, aceste supoziții nu echivalează cu faptul că X S.R.L. nu a prestat în mod efectiv serviciile contractate, atât timp cât petenta a demonstrat prin documentele atașate (anexa nr.13 la contestație) realitatea prestării serviciilor contractate;

- petenta a probat îndeplinirea condițiilor prevăzute de art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 raportate la pct. 48 din Normele metodologice de punere în aplicare aplicabile, și solicită recunoașterea deductibilității cheltuielilor efectuate ca urmare a serviciilor prestate de către Larimona S.R.L.

4.2 În ceea ce privește relația economică cu X S.R.L.

- interpretările organelor de control a relațiilor economice dintre petentă și X S.R.L. sunt nefondate, echipa de control nu se poate pronunța asupra necesității sau oportunității efective a unor servicii prestate de societăți de specialitate iar, în această relație economică, activitatea de specialitate care formează obiect al contractelor încheiate a fost prestată chiar de administratorul societății X S.R.L.;

- petenta afirmă că a demonstrat că serviciile au fost efectiv prestate în baza Contractelor de servicii încheiate, fiind prezentate rapoarte de lucru aferente serviciilor prestate, memoriul justificativ a serviciilor de consultanță prestate (cu respectarea întocmai a prevederilor art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 raportate la pct. 48 din Normele metodologice de punere în aplicare aplicabile), prezentând pentru susținerea celor prezentate rapoartele de lucru aferente relației economice cu X S.R.L. și adevărul studiului economic a administratorului Adrian Iliescu (Anexa nr. 14 la contestație);

- inspectorii fiscali au confundat faptul că serviciile de consultanță aferente întocmirii documentațiilor necesare pentru accesarea de fonduri FEADR ar avea legătură cu un proiect deja implementat când, în realitate, petenta a beneficiat de consultanță în vederea realizării unui nou proiect de accesare a fondurilor europene

FEADR, conform Memoriului justificativ anexat contestației (Anexa nr. 15) pentru serviciile de consultanță privind proiectul *“Buldoexcavator cu accesorii pentru lucrări de pregătire a terenului”*.

4.3 În ceea ce privește relația economică cu societatea X S.R.L. -

pentru demonstrarea realității efectuării prestațiilor de servicii furnizate de către societatea X S.R.L. (*servicii de consultanță în telecomunicații, inițiere angajați în telecomunicații, proceduri de lucru, soluții tehnice*) în baza contractului încheiat (nr. X/02.12.2016) către X S.R.L., petenta a depus, la control, documente justificative (facturi, contract și rapoarte de lucru) arătând că societatea prestatoare este autorizată pentru activitatea codului CAEN 7112 – *“Activități de inginerie și consultanță tehnică legate de acestea”* (Anexa nr. 16 la contestație)

- petenta susține că este atributul exclusiv al managementului societății să-și organizeze activitatea astfel că, chiar dacă administratorul petentei avea aceeași pregătire cu persoana care a realizat consultanța, putând astfel să realizeze această consultanță, nu pot fi primite argumentele organelor de control conform cărora, din moment ce consultanța putea să o facă administratorul societății X S.R.L. nu avea voie să contracteze prin *societatea X S.R.L., prestarea acestor servicii de consultanță*;

- inspectorul fiscal nu poate avea altă atribuție decât cea prevăzută de art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal raportat la pct. 48 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 din interpretarea cărora rezultă foarte clar că pentru deducerea cheltuielilor de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, *inspectorul fiscal trebuie doar să verifice dacă serviciul a fost efectiv prestat și dacă acesta a fost executat în baza unui contract care să cuprindă date privind prestatorul serviciului, termenele de execuție, precizarea serviciilor prestate, tarifele percepute și nu poate determina oportunitatea achiziționării serviciilor*;

- petenta pune în vedere și faptul că aceste servicii au fost prestate după intrarea în vigoare a noului cod fiscal iar, aceste cheltuieli trebuie analizate prin prisma noului text de lege care elimină limitările normative stricte privind deducerea (existența contract scris, dovada executării, utilitate serviciu achiziționat).

5. În ceea ce privește relația economică cu X S.R.L.

- petenta arată că prin stornarea facturii nr. X/28.04.2015 de către X S.R.L. s-a micșorat stocul de materiale, respectiv contul 3028 iar datorită acestei înregistrări, contravaloarea facturii respective, adică suma de X lei nu a mai fost înregistrată pe cheltuieli *“alte materiale consumabile”*, deci nu a fost influențată baza impozabilă a societății, motiv pentru care solicita ca baza impozabilă utilizată pentru calcularea profitului impozabil să nu fie afectată prin scaderea acestei sume.

6. În ceea ce privește punctul k) impozit pe profit și punctul g) TVA

- la control, în mod eronat, inspectorii fiscali au apreciat că un număr de 5 facturi emise de subscrisa (clienți: X S.R.L. - factura X, X S.R.L.- factura X, X S.R.L., X S.R.L. - factura nr. X/.2015, X – factura nr. X/19.07.2018, I.I. X – factura nr. X/.2018), nu au fost operate în evidența financiar contabilă nici pe venituri și nici pe TVA colectată;

- facturile mentionate au fost anulate inspectori fiscalii refuzând să țină cont de explicațiile oferite de petentă cu ocazia controlului fiscal referitoare la modalitatea de funcționare a programului de emisie a facturilor, facturile menționate nu au intrat niciodată în circuitul civil, nu au fost comunicate clienților, iar, pentru susținerea contestației, petenta a anexat Declarația 394 pentru perioadele respective și facturile care au fost anulate (Anexa nr. 17 la contestație);

- factura nrX/.2018 emisă către I.I X, a fost înregistrată în mod eronat în contabilitate ca fiind emisă către X S.R.L., aspect care nu influențează baza impozabilă declarată, atât timp cât a fost declarată în decontul deTVA și în Declarația 394.

7. În ceea ce privește punctul l) impozit pe profit și punctul h) – TVA

- în mod eronat, ANAF a stabilit ca impozit pe profit suplimentar suma de X lei și TVA suplimentar în sumă de X lei aferente unei baze impozabile suplimentare de X lei ca urmare a faptului că inspectori fiscalii nu au reținut faptul că anumite facturi emise de subscrisa au fost stornate;

- atât facturile nr. X.2016, nr.X.2016, nr. X.2017 și nr. X.2017 cât și cele storno nrX.2016 și X2017 au fost întocmite legal, neexistând niciun motiv pentru care să fie considerate livrări, tranzacțiile nu au avut loc, facturile fiind înregistrate atât pe venituri cât și pe cheltuieli, petenta anexând pentru susținerea contestației Fisa cont – client (Anexa nr. 18 la contestație).

8. În ceea ce privește punctul p)-p2) impozit pe profit și punctul l) – TVA

- petenta afirmă că obligațiile suplimentare stabilite în sarcina acesteia în baza constatărilor prezentate, sunt eronate deoarece, inspectori fiscalii nu au reținut faptul că unele facturi înregistrate de către aceasta au fost stornate de către partenerii contractuali;

- factura X.2016 emisă de către X S.R.L. reprezentând "*storno factura seria X.2016*" în valoare de - X lei cu TVA în suma de X lei, nu a fost înregistrată de către X S.R.L., deoarece aceasta a fost anulată și, prin urmare, nu a fost înregistrată nici X S.R.L., neavând nicio influență fiscală la niciuna dintre societăți", petenta prezentând în susținerea contestației, Fisa Client – Furnizor de la X S.R.L. și de la X S.R.L. (Anexa nr. 19 la Contestație). Petenta solicită nemodificarea bazei impozabile cu suma de X lei (X lei+X lei) și nediminuarea TVA deductibil cu suma de X lei.

9. În ceea ce privește punctul s) - impozit pe profit și punctul n) – TVA

- petenta afirmă că este eronată constatarea organelor de control conform căreia relația economică dintre aceasta și societatea X S.R.L. nu are conținut economic și faptul că serviciile contractate nu au fost prestate efectiv, pentru susținerea contestației anexând un model de flyer (Anexa nr. 20 la contestație);

- nu este atributul petentei să stabilească dacă furnizorul X S.R.L. are sau nu angajați care să presteze serviciile contractate, iar, faptul că, în anul 2018, societatea X S.R.L. a avut un comportament fiscal care nu mai era pe placul ANAF nu este imputabil, petentei mai ales că, în anul 2018 aceasta încetase relațiile cu acest furnizor.

10. În ceea ce privește punctul t) - impozit pe profit și punctul p) – TVA

- petenta afirmă că este eronată constatarea organelor de control conform careia relațiile economice dintre aceasta și X S.R.L. și X S.R.L. nu au conținut economic, motiv pentru care au stabilit în sarcina acesteia obligații de plată în suma de X lei cu titlu de impozit pe profit și X lei TVA, aferente unei baze impozabile în suma de X lei;

- nu este imputabil petentei faptul că furnizorii utilajelor închiriate (excavator, buldozer, buldoexcavator) aveau sau nu personal angajat, deservent al acestora, petenta a prezentat la control documente justificative în sprijinul efectuării acestor închirieri de utilaje;

- petenta arată că a executat, la rândul său, lucrări pentru aceste societăți a caror valoare este de X lei cu TVA aferentă de X lei, valoare care este mai mare decât valoarea achizițiilor în quantum total de X lei cu TVA aferentă de X lei, situație prezentată în Anexa nr. 21 la contestație;

- contravaloarea tranzacțiilor dintre petenta și furnizorii X S.R.L. și X S.R.L. a fost achitată prin viramente bancare ceea ce constituie o dovadă a realizării efective a închirierii utilajelor respective, aspect ce impune acordarea deductibilității pentru cheltuielile în suma de X lei și a taxei pe valoarea adăugată de X lei.

11. În ceea ce privește punctul u) - impozit pe profit și punctul s) – TVA

- referitor la consumul de materiale evidențiat în contul 3028 "*Alte materiale consumabile*" înscrise doar în programul informatic CIEL și în baza căruia sunt depuse declarațiile fiscale, petenta precizează că înregistrările în acest program au fost realizate în baza lucrărilor efectuate și consumurilor aferente acestora constatate la sfârșitul lunilor respective și date în consum, conform bonurilor de consum aferente și anexate - (Anexa nr. 22 la Contestație);

- este nereala aprecierea inspectorilor fiscali că există diferențe între programul informatic CIEL și programul informatic SAGA cu privire la înregistrările din contul 3028, iar explicațiile societății cu privire la faptul că programul SAGA este utilizat doar pentru evidența primară, nu au fost luate în considerare.

12. În ceea ce privește punctul v) - impozit pe profit – cheltuieli privind amortizarea

- la control s-a stabilit în mod eronat obligația de plată cu titlu de impozit pe profit în suma de X lei aferentă diferenței rezultate din recalcularea amortismentului de către inspectorii fiscali;

- nu există nicio prevedere legală care să interzică înregistrarea retroactivă a amortismentului pentru bunurile aflate în proprietatea societății, petenta anexând în susținerea contestației Registrul imobilizărilor pe perioada 2016 – 2018.

În susținerea contestației, petenta invocă de asemenea și prevederile art. 7 alin. (2) (3), art. 9 alin. (1), art. 13 din Legea nr. 207/2015 privind Codul fiscal pe care le citează în textul contestației, anexând, pentru susținerea celor mai sus prezentate Anexele nr. 1 – 23.

Cu ocazia sustinerii orale a contestatiei care a avut loc la data de 15.10.2019 la sediul D.G.R.F.P. Braşov – A.J.F.P. X din X, str. X nr. X, jud. X, petenta a depus „*Note scrise*” a căror conţinut a fost prezentat pentru fiecare speţă în parte în considerentele prezentului capitol, prin susţinerea orală petenta neprezentând alte probe şi argumente în susţinerea contestatiei.

Referitor la obligatiile de plata accesorii stabilite în sarcina petentei prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii reprezentând penalitati de nedeclarare nr. X/03.10.2019 şi Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii reprezentând dobânzi şi penalitati de întârziere nr. X/03.10.2019

Prin contestatia înregistrată la S.F.O. X sub nr. 16099/19.11.2019 şi la D.G.R.F.P. Braşov sub nr. X/07.12.2019 petenta solicita, pe cale de excepţie, constatarea nulităţii actelor atacate în conformitate cu prevederile art. 49 alin. (1) lit. c) din Codul de procedură fiscală, deciziile atacate fiind afectate de o gravă şi evidenta eroare iar, pe fond anularea în parte a deciziilor atacate ca fiind nelegale şi netemeinice, invocand urmatoarele:

- potrivit prevederilor art. 49 alin. (1) lit. c) din legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, actul administrativ fiscal este nul atunci când este afectat de o gravă şi evidentă eroare, respectiv atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa;

- potrivit Anexei I (Cap. I) din Procedura din 29.12.2015 privind stabilirea obligatiilor fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare aprobată prin Ordinul ANAF 3834/2015 (Anexa 4), la rubrica “*denumirea obligatiei fiscale*” se va preciza aceasta denumire respectiv impozit taxa, contributie socială sau alte sume datorate bugetului, or în Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii reprezentând penalitati de nedeclarare nr. X/03.10.2019, nu se mentionează denumirea obligatiei fiscale principale generatoare a penalitatilor de nedeclarare, **ceea ce lipseşte de conţinut aceasta decizie, petenta neputând identifica pentru care obligaţii de plata principale, din cele stabilite prin decizia de impunere nr. X/21.06.2019, au fost calculate penalitati de nedeclarare;**

- potrivit art. 175 din Noul Cod de procedură Civilă „ *actul de procedură este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerintei legale s-a adus partii o vatamare care nu poate fi înlăturată decât prin desfiintarea acestuia*”, ca atare neacordându-i-se petentei posibilitatea de identificare a debitelor generatoare a penalitatilor de nedeclarare, i s-a produs o vatamare care poate fi inlaturată prin desfiintarea Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii reprezentând penalitati de nedeclarare nr. X/03.10.2019;

- având în vedere ca pentru obligatiile de plata principale nedeclarate sau declarate incorect de către contribuabil se datorează penalitati de nedeclarare fără a se mai calcula pentru aceste debite şi şi penalitati de întârziere, petenta a fost pusa în imposibilitatea de a identifica obligatiile de plata principale pentru care organul fiscal, calculând penalitati de nedeclarare nu mai avea dreptul sa calculeze şi penalitati de întârziere, motiv pentru care se impune a fi desfiintată şi Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii reprezentând dobânzi şi penalitati de întârziere nr. X/03.10.2019;

- conform pct. 4 (Cap. I) din Procedura din 29.12.2015 privind stabilirea obligatiilor fiscale accesorii reprezentând penalitati de nedeclarare aprobata prin Ordinul nr. 3834/2015, organul fiscal nu stabileste penalitate de nedeclarare dacă penalitatea de nedeclarare datorată este mai mică de 50 lei și nici nu calculează dobanzi și penalitati de întârziere or tocmai acest principiu a fost încălcat de organul fiscal prin emiterea deciziilor de impunere contestate;

- petenta solicita anularea accesoriilor aferente obligatiilor de plata principale stabilite prin Decizia de impunere nr. X/21.06.2019 pentru aceleași motive ca cele enuntate în contestatia înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. X/26.08.2019, formulata împotriva obligatiilor de plata principale stabilite în sarcina acesteia prin decizia de impunere precizată, reluând, în întregime aceste motive astfel cum au fost deja, mai sus, prezentate, anexând în susținerea contestatiei, împuternicirea avocatială, în original și un numar de 26 de anexe.

Referitor la solicitarea petentei de susținere orală a contestatiei formulate împotriva Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii reprezentând penalitati de nedeclarare nr. X03.10.2019 și a Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii reprezentând dobânzi și penalitati de întârziere nr. X/03.10.2019, se reține că prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Brasov sub nr. X/09.01.2020, petenta a comunicat organului de solutionare a contestatiei din cadrul D.G.R.F.P. Brasov ca înțelege sa renunte la solicitarea acesteia de susținere orală a contestatiei.

II. Față de aspectele contestate se reține că, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-MS 165/21.06.2019, emisă de către A.J.F.P. X în baza Raportului de Inspectie fiscală nrX/21.06.2019, au fost stabilite suplimentar în sarcina **X S.R.L.**, obligații fiscale suplimentare în sumă totală de **X lei** din care:

- **X lei** impozit pe profit;
- **X lei** taxa pe valoarea adaugată.
- **X lei** impozit pe veniturile din alte surse.

Din suma de **X lei**, petenta contesta suma totală de **X lei** din care:

- **X lei** impozit pe profit;
- **X lei** taxa pe valoarea adaugată.

Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de întârziere nr. X/08.07.2019, emisa de către Serviciul Fiscal Municipal X, au fost stabilite în sarcina petentei obligații de plata accesorii în suma totală de **X lei** din care:

- **X lei** dobânzi aferente impozitului pe profit;
- **X lei** penalitati de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **X lei** dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugată;
- **X lei** penalitati de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugată;
- **X lei** dobânzi aferente impozitului pe veniturile din alte surse;
- **X lei** penalitati de întârziere aferente impozitului pe veniturile din alte surse;
- **X leu** dobanda aferenta contributiei individuale de asigurari sociale retinuta de

la asigurați;

- **X leu** penalitate de intarziere aferenta contributiei individuale de asigurari sociale retinuta de la asigurați;

- **X leu** dobanda aferentă contribuției pentru asigurari de sănătate reținută de la asigurați.

Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobanzi și penalități de întârziere nr. X/03.10.2019, emisă de către Serviciul Fiscal Orășenesc TX, au fost stabilite în sarcina petentei obligații de plată accesorii în suma totală de **X lei** din care:

- **X lei** dobânzi aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- **X lei** penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- **X lei** dobanzi aferente impozitului pe profit;
- **X lei** penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **X lei** dobânzi aferente impozitului pe veniturile din alte surse;
- **X lei** penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din alte surse;
- **X lei** dobanzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **X lei** penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **X lei** dobanda aferentă contribuției individuale de asigurari sociale reținută de la asigurați;

- **X lei** penalitate de întârziere aferentă contribuției individuale de asigurari sociale reținută de la asigurați;

- **X lei** dobanda aferentă contribuției pentru asigurari de sănătate reținută de la asigurați;

- **X lei** penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurari de sănătate reținută de la asigurați;

- **X lei** dobanzi aferente contribuției asiguratorie pentru muncă;

- **X lei** penalități de întârziere aferente contribuției asiguratorie pentru muncă.

Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/03.10.2019, emisă de către Serviciul Fiscal Orășenesc TX, au fost stabilite în sarcina petentei obligații de plată accesorii în suma totală de **X lei**, din care:

- **X lei** penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit;

- **X lei** penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată;

- **X lei** penalități de nedeclarare aferente impozitului pe veniturile din alte surse, aferente obligațiilor fiscale principale individualizate prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X/21.06.2019.

Întrucât faptele prezentate la Cap. III – Constatări - "*impozit pe profit*" (literele a), k) și t)) și "*Taxa pe valoarea adăugată*" (literele a), g) și p)) din Raportul de inspecție fiscală nr. X/21.06.2019 **ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii** prevăzute la art. 9 alin. (1) lit. b) și c) din Legea nr. 241/2005, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Mureș - Inspecție Fiscală au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Mureș, solicitând efectuarea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de actul normativ anterior menționat. Prejudiciul total adus bugetului general consolidat al statului, stabilit potrivit constatărilor prezentate la Cap. III – Constatări - "*impozit pe profit*" (literele a), k) și t) și "*Taxa pe valoarea adăugată*" (literele a), g) și p) din Raportul de inspecție fiscală nr. X/21.06.2019 este în sumă totală de **X lei**, din care:

- **X lei** impozit pe profit;

- **X lei** taxa pe valoarea adăugată.

În acest sens a fost întocmit Procesul verbal nr. X/11.06.2019 și Sesizarea penală nr. X/24.06.2019 care au fost transmise Parchetului de pe lângă Tribunalul Xși înregistrate sub nr. XP/2019.

Urmare acestor demersuri, potrivit adresei din data de 17.12.2019 a Parchetului de pe lângă Tribunalul X, aflată la dosarul cauzei, înregistrată la D.G.R.F.P. Brasov sub nr. X/20.12.2019, sesizarea penală a fost înregistrată la această institutie sub nr. X/P/2019. administrându-se probele necesare stabilirii tuturor aspectelor relevante cauzei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele petentei și constatările organelor de inspectie fiscală precum și ale organelor de administrare fiscală, în raport cu actele normative în vigoare, față de aspectele contestate se rețin următoarele:

III.1. În ceea ce privește suma de X lei, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de X lei,
- accesorii în sumă de X lei aferente impozitului pe profit,
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei,
- accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei,

D.G.R.F.P. Timișoara prin Serviciul soluționare contestații, este investită să se pronunțe dacă X SRL are drept de deducere pentru cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată aferente tranzacțiilor derulate cu diverși furnizori interni, în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei nu rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspectie fiscală.

În fapt, X S.R.L. a înregistrat în evidențele contabile cheltuieli în sumă de 1X lei reprezentând achiziții de materiale/prestări de servicii, în baza facturilor emise de societățile X S.R.L., X S.R.L, X S.R.L. X și XS.R.L., cheltuieli considerate deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit.

De asemenea, în baza achizițiilor mai sus menționate, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă în sumă de X lei.

Urmare verificărilor efectuate, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspectie fiscală au procedat la reîncadrarea tranzacțiilor derulate cu furnizorii sus menționați întrucât au constatat că achizițiile în cauza nu sunt probate cu documente justificative, respectiv datele înscrise în facturile de achizitii nu concorda cu realitatea.

Având în vedere cele de mai sus, precum și prevederile art.19 și art.21 alin.(4), art. 145 alin. (1) și alin. (2) lit. a) și art. 146 alin. (1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și jurisprudența CJUE, echipa de inspectie fiscală a constatat că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil pentru determinarea impozitului pe profit cheltuielile în sumă de X lei, pentru care a fost stabilit un impozit pe profit în sumă de X lei și nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA în sumă de X lei aferentă achizițiilor înregistrate de petentă de la furnizorii X S.R.L., Xxpilor S.R.L, X S.R.L. Xși X S.R.L.

Totodată, în sarcina societății au fost stabilite accesorii în sumă de X lei (dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în suma de X lei) aferente impozitului pe profit și accesorii în sumă de X lei (dobânzi/majorări de

întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în suma de X lei) aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prin Ordonanța de clasare din data de 17.01.2020 a Parchetului de pe lângă Tribunalul X, rămasă definitivă prin Încheierea penală nr.X/28.12.2020, pronunțată în Dosarul penal nr.X/102/2020 de Tribunalul X - Secția Penală, s-a dispus clasarea cauzei privind săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală prevăzute și pedepsită de art.9 alin.1 lit.b) și c) din Legea nr.241/2005, pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

În drept, art.277 alin. 3 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

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

Potrivit acestor prevederi legale, procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea cauzei.

Totodată, la pct.10.5 din Ordinul președintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se stipulează:

„10.5 La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, expertizelor efectuate în cauză, precum și în raport cu considerentele cuprinse în hotărârile pronunțate de instanța de judecată, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale.”

Potrivit acestor prevederi legale, organele de soluționare a contestațiilor, prin soluțiile pronunțate, sunt obligate să țină cont de motivarea organelor de cercetare penală cuprinsă în rezoluțiile de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, precum și de concluziile expertizelor efectuate în cauza, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că prin Încheierea penală nr.X/28.12.2020, pronunțată în Dosarul nr.X/2020, Tribunalul x - Sectia Penală a constatat:

“În ceea ce privește infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin.1 lit. c) din Legea nr. 241/2005, de către numitul X, în calitate de administrator al S.C. X S.R.L credem că nu sunt suficiente probe pentru a se putea stabili că intimatul este vinovat. În acest context trebuie să facem diferența dintre prezumții simple și probe. O hotărâre judecătorească nu se poate baza exclusiv pe prezumții sau în proporție covârșitoare pe acestea.

Verificând actele și lucrările dosarului, judecătorul de cameră preliminară constată că sub aspect probator au fost elucidate toate aspectele cauzei, au fost adunate dovezi suficiente prin care să se asigure aflarea adevărului, respectiv verificarea aspectelor semnalate de către petenta. (...)

Concluziile anchetei trebuie să fie întemeiate și pe analiza efectivă și coerentă a aspectelor invocate în plângere, precum și a utilității și concludentei probatoriului propus prin aceasta Se constată, în baza materialului probator administrat, raportat la

situația de fapt reliefată de actele și lucrările dosarului, că raționamentul juridic expus detaliat în ordonanța atacată pe care s-a fundamentat soluția criticată, se poate construi un lanț deductiv fără discontinuități congruent tezei că se impune a se da eficiență juridică principiului „ in dubio pro reo ”. Un rol determinant în obținerea unei concluzii juste îl are conturarea cât mai precisă a realității obiective, materiale, faptice, pe baza datelor pe care le are la dispoziție, rezultate din probele existente, pentru a putea concluziona că fapta există și a fost comisă de persoana acuzată. Apreciem așadar că temeiul de drept trebuie schimbat, întrucât, dacă oportunitatea investițiilor unei societăți comerciale nu este atributul organelor fiscale sau penale, realitatea acestora este. **Adevărat că, în ordonanța procurorului, cu privire la infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută de art.9 alin.1 lit. c) din Legea nr. 241/2005, se arată că operațiunile comerciale au fost reale, însă există și anumite indicii care arată disfuncționalități pe care administratorul nu a reușit să le explice în mod irefutabil.** Menționăm aici mijlocul de transport nr. X care în perioada utilizată, aparținea unei persoane fizice, transferul de proprietate către X X fiind din luna august 2016, deci după data transportului de piatra piconată și respectiv după data emiterii documentelor prezentate la control și nu se specifică mijlocul de transport trăgător, atașarea frezei de tip AH la un buldoexcavator existent în patrimoniul societății, deși aceasta ar fi trebuit atașată la un tractor.

Facem precizarea că, nu este exclus ca în procesul de muncă complex, cum este cel de înlocuire de cabluri subterane, anumite lucrări să fie executate fără forme legale. Oricare ar fi motivația, cert este că nu se poate aprecia ca fiind lipsită de orice critică conducerea contabilității societății intimate. Este adevărat că anumite lucrări au fost executate în plin câmp, însă lipsa sistematică a locațiilor de lucru a utilajelor și angajaților poate da naștere la semne de întrebare cu privire la realitatea activităților. Cu toate acestea, apreciem ca inadvertențele semnalate nu stabilesc nici ele cert că administratorul societății a urmărit să înregistreze operațiuni fictive în contabilitate. Poate că a efectuate segmente de lucrări în afara dispozițiilor legale, însă înregistrarea totuși în contabilitate cel puțin parțială, a mijloacelor fixe folosite care ar fi putut atrage descoperirea sa de către autorități arată că, cel puțin o mare parte din lucrări au fost efectuate, **chiar dacă s-a forțat contabilitatea societății, cel mai probabil pentru a micșora costurile și a mări profitul la vânzarea rețelelor de cablu.**

(...)Tribunalul mai reține că faptele pentru care s-au efectuat cercetări pot constitui încălcări ale normelor fiscale indicate de petentă în plângere însă din punct de vedere al dreptului penal nu au rezultat probe certe privind vinovăția intimatei.

(...)Cu alte cuvinte, din moment ce organul fiscal a putut constata și verifica operațiunile efectuate, precum și a stabili cuantumul eventualelor taxe și impozite datorate statului, aspectul reclamat apare ca o chestiune strict fiscală, neputând constitui infracțiunea de evaziune fiscală prev. de art. 9 alin.1 lit c din Legea nr. 241/2005, în lipsa unui element fraudulos din care să rezulte intenția contribuabilului de a se sustrage la plata obligațiilor fiscale.

Pentru a proba existența infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art.9 alin.1 lit.c din Legea nr. 241/2005, este necesar a se proba un fapt pozitiv - înregistrarea în documentele contabile a unor operațiuni, dar și de a se proba un fapt negativ -neefectuarea operațiunilor comerciale înregistrate.

Coroborând probele administrate în cauză, judecătorul de cameră în acord cu procurorul de caz, constată că nu au fost identificate aspecte care să denote că operațiunile comerciale înregistrate în contabilitate nu au fost efectuate. Contrar celor

susținute în plângerea formulată, Tribunalul constată că argumentele petentei se încadrează în același cadru al suspiciunilor privind săvârșirea faptei de evaziune fiscală însă având în vedere lipsa altor probe care să contureze săvârșirea faptei plângerea apare ca nefondată.”

Se reține că, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X în conformitate cu prevederile pct. 10.4 din Ordinul președintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și-au exprimat punctul de vedere în raport cu soluția dată de judecătorul de cameră prin Încheierea penală nr.Xdin data d 28.12.2020 a Tribunalului Mureș X Penală dispusă în dosarul X/2020, precizând:

”În opinia organelor de inspecție fiscală, solutia pronunțată s-a bazat pe lipsa dovedirii reale-credința contribuabilului, neexistând probe complete și sigure de vinovăție.

*Astfel, menționăm că, sub raport fiscal, opinăm că **răspunderea fiscală nu poate fi înlăturată**, aceasta fiind susținută ca atare de către organele de control în raportul de inspecție fiscală, detaliat, fundamentat pe situația de fapt și argumentat cu temeuri legale, iar reanalizarea acestora împrejurarea de față, nu poate conduce la concluzii diferite de consemnările din Raportul de inspecție fiscală încheiat, astfel, aspectele redade de organul de cercetare penală, care s-au focalizat pe elemente de incertitudine în ceea ce privește răspunderea penală, nu sunt în măsură să înlătore răspunderea fiscală în speță.”*

Având în vedere cele precizate mai sus, întrucât la momentul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au apreciat că exista suspiciuni că operațiunile nu sunt reale având ca scop diminuarea obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat, acestea putând întruni condițiile infracțiunii de evaziune fiscală și ținând cont de faptul că acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a acțiunii este săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar pe de altă parte soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei, iar din instrumentarea speței nu a rezultat că operațiunile nu ar fi reale, premisa organelor de inspecție fiscală nu se susține.

Astfel, în speță în ceea ce privește impozitul pe profit, devin incidente prevederile art.19 și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015:

„ART. 19

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

ART.21

(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.”

Având în vedere cele de mai sus, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, în cadrul aceluiași art.21, la alin.(4) sunt stipulate cheltuielile care nu sunt deductibile pentru determinarea profitului impozabil. Astfel, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.f și lit.m), următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

“f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, dupa caz, potrivit normelor.

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

Potrivit acestor prevederi legale, cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la baza un document justificativ, precum și 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.

În explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct.48 al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, următoarele:

“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 cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, 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 pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile în cauză.

În plus, din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, obligația justificării cu documente legale a prestării efective a serviciilor și a necesității acestora îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile cu respectivele servicii.

Totodată, conform art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că sunt deductibile fiscal cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar orice operațiune înregistrată în contabilitate trebuie să aibă la bază un document justificativ care să facă dovada efectuării operațiunii.

Altfel spus, legiuitorul a înțeles să condiționeze deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate de justificarea acestora prin documente legale și corect întocmite.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii.

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) și lit.b) 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 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 [...];”

Potrivit acestor prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei datorate sau achitate, 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, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155.

Astfel, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat 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.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat societății X S.R.L. dreptul de deducere al cheltuielilor și taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor de bunuri și servicii înscrise în facturile emise de X S.R.L., XS.R.L, X S.R.L. X si XS.R.L., întrucât din documentele prezentate nu rezultă că achizițiile de servicii au fost prestate și achizițiile au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile/desfășurării activității, respectiv operațiuni taxabile, astfel:

a. Din constatările organelor de inspecție fiscală, a rezultat că societatea a înregistrat în evidența financiar-contabilă în contul 628 „*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*”, suma de X lei și a dedus TVA în sumă de X lei, reprezentând servicii (închiriere atasament tip freza AH, executie lucrări de pozare cablu în pamant cu un strat de nisip) în baza facturilor emise de societatea X S.R.L. X, jud. X.

Potrivit organelor de inspecție fiscală pentru justificarea serviciilor înregistrate, petanta a prezentat un număr de trei contracte și situații de lucrări pentru fiecare factură în parte.

Din analiza documentor justificative prezentate a rezultat:

a.1. Contractul nr.X/01.12.2013 are ca obiect „Inchiriere atasament tip freza AH”, valabilitatea acestuia fiind pentru o perioada de 12 luni de la data semnării. Valoarea contractului este determinată pe baza situațiilor de lucrari la zi, **nefiind stabilite tarifele orare sau lunare si nici locatiile de deservire; nu există clauze asupra modului de închiriere a acestui utilaj, respectiv dacă atasamentul tip freza este manevrat de către personal deservent.**

În baza acestui contract au fost înregistrate în evidența financiar contabilă, pentru perioada supusă verificării, un număr de patru facturi în valoare totală de X lei cu TVA aferentă de X lei.

Din devizele de lucrări întocmite pentru fiecare factură în parte, a rezultat faptul că pentru închirierea atasamentului tip freza AH au fost utilizate tarife orare diferite (X lei/ora, X lei/ora X/ora), fără însă a exista vreo specificare cărui fapt se datoreaza aceste modificări tarifare. De asemenea, din aceste devize nu rezultă locația utilizării acestui utilaj și nici date cu privire la zilele din luna în care ar fi fost prestate serviciile sau atasate eventuale fise/rapoarte/alte situatii de activitate.

De asemenea, din analiza registrul imobilizarilor a rezultat că X S.R.L. nu detine în patrimoniul sau vreun utilaj compatibil (tractor) la care să poată să fie atasată freza

AH, nu au fost înregistrate cheltuieli cu închirierea unor astfel de utilaje compatibile la care s-ar fi putut atasa utilajul închiriat.

Astfel, organele de inspecție fiscală au concluzionat faptul că societatea nu putea să utilizeze ea însăși, cu personalul sau, atasamentul tip freza AH, în condițiile în care nu are angajați specializați în utilizarea unor astfel de utilaje.

a.2. Contractul nr.X/01.04.2014 are ca obiect „*executie lucrari de pozare cablu în pământ cu un strat de nisip, la o adancime de minim 80 cm*”. Contractul încheiat este unul standard, valoarea acestuia fiind determinată pe baza de deviz de lucrări (pretul pe metru se stabilește între 30-40 lei fără TVA, în funcție de teren), **fără să fie specificate locațiile de desfășurare a lucrărilor sau condițiile în care se desfășoara aceste lucrari (cu sau fara materialul clientului), fiind stabilit termenul de valabilitate al contractului, respectiv 12 luni de la data semnării acestuia și modalitatea de plată aferentă lucrarilor facturate.**

În baza contractului încheiat, societatea petentă a înregistrat un număr de 12 facturi în sumă de X lei și TVA în sumă de X lei din care factura nr.X/24.02.2015, în valoare de X lei și TVA aferentă de X lei a fost emisă pe numele unui alt beneficiar decât petenta, respectiv X S.R.L.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală pentru fiecare factura înregistrată în evidența financiar contabilă a fost prezentată situația de lucrări/devize de lucrări, în acestea fiind înscrise natura serviciilor care ar fi fost prestate de către furnizor, cuprinzând cantitățile, manopera aferentă săpăturilor mecanizate, nisip, nivelare teren, montaj cablu optic, balast, materialele aferente lucrarilor (nisip și balast) fiind asigurate de către furnizor, pentru cablu optic existând doar tariful pentru montare fără însă a fi specificat obiectivul/locatia unde se desfășoara lucrarile.

Pentru contractul sus menționat, a fost prezentat și Procesul verbal de recepție nr.X/31.03.2015 în care sunt înscrise ca fiind efectuate, în urma examinării documentației și a cercetării pe teren, lucrarile de îngropare cablu în pământ cu strat de nisip pe următoarele tronsoane: X - X, X - Xa, X-X.

Organele de inspecție fiscală au precizat faptul că **nu au fost prezentate documentațiile tehnice-economice la care se face referire în procesul verbal de recepție a obiectivelor de investiții și nici autorizații de construire în acest sens din care să rezulte faptul că societatea petentă este autorizată pentru a putea executa astfel de lucrări pe domeniul public și privat al statului sau acordurile primite de la proprietarii de terenuri asupra cărora ar fi efectuat aceste lucrări.**

Pentru clarificarea situației, organele de inspecție fiscală au solicitat explicații de la reprezentantul legal al societății, iar acesta a transmis în data de 29.03.2019, prin e-mail următoarele explicații: „...*În urma ofertei primite la sfârșitul anului 2014, pentru vânzarea unei rețele pe fibra optică cu rețele aeriene și subterane, care să cuprindă cât mai multe localități în zona X, jud. X, am hotărât modernizarea rețelei (care în unele locuri era pe cablu coaxial-cupru) și extinderea rețelei ... Lucrarile semnificative trebuiau efectuate în timp scurt, astfel nu am avut timpul necesar pentru pregătirea documentației și obținerea autorizației de construire. ...*”

a.3. Contractul nr. X/01.04.2015 are ca obiect „*executie lucrari de pozare cablu în pământ cu un strat de nisip, la o adancime de minim 80 cm*”, valabilitatea contractului fiind de 12 luni de la data semnării. Contractul încheiat este unul standard, valoarea acestuia fiind determinat pe baza de deviz lucrări (pretul pe metru stabilindu-

se între 30-40 lei/m fără TVA, în funcție de teren), **fără să fie specificate locatiile de desfasurare a lucrarilor sau condițiile în care se desfasoara aceste lucrari (cu sau fara materialul clientului).**

Organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a înregistrat un numar de 19 facturi emise de X S.R.L în sumă de X lei cu TVA aferentă de X lei (anexa nr.1 la RIF), avand la baza un numar de 19 facturi a căror furnizor figurează X S.R.L.

Pentru contractul specificat mai sus, societatea a prezentat si Procesul verbal de receptie nr. X/31.03.2015 în care sunt înscrise ca fiind efectuate, în urma examinarii documentatiei și a cercetării pe teren, lucrarile de îngropare cablu în pământ cu strat de nisip pe urmatoarele tronsoane: X-X, X – X, X-X.

De asemenea, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală **nu au fost prezentate documentatiile tehnice-economice la care se face referire în procesul verbal de receptie a obiectivelor de investitii si nici autorizatii de construire în acest sens din care să rezulte faptul că societatea petentă este autorizată pentru a putea executa astfel de lucrari pe domeniul public și privat al statului, lipsa acestora fiind confirmată de catre reprezentantul legal al societatii, așa cum s-a arătat mai sus.**

Totodată, societatea a înregistrat în evidența contabilă 3 facturi emise X S.R.L., în suma totala de X lei cu TVA aferenta de X lei (X lei + X lei – X lei) reprezentând 2.750 tone piatra piconata, din care, ulterior cantitatea de 2.500 tone a fost stornată.

De asemenea, s-a constatat că taxa pe valoarea adaugată în suma de -X lei înscrisă în factura storno nu a fost înregistrată în evidenta financiar-contabilă.

Pentru cantitatea totală de 250 tone înscrisă în factura nr.X/09.12.2015, anexat acesteia au fost prezente un numar de 17 avize de însoțire a marfurilor, având la rubrica delegat persoana fizica Xa și numarul de înmatriculare a mijlocului de transport X. Din verificările efectuate s-a constatat faptul ca mijlocul de transport înscris este în fapt o remorcă, și aparține, în perioada în care au avut loc tranzactiile, persoanei fizice X.

Organele de inspecție fiscală au consemnat faptul că nu au fost identificate alte documente care să justifice transportul bunurilor, rezultând astfel imposibilitatea efectuării transportului bunurilor înscrise în avizele de însoțire și implicit în factura menționata anterior, atat timp cât nu exista și un alt mijloc de transport cu tractiune.

În vederea stabilirii situației de fapt, organele de inspectie fiscală au solicitat reprezentantului legal al societatii explicatii scrise cu privire la relatia economică X S.R.L., iar din nota explicativă 2 înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. X/09.04.2019, a rezultat urmatoarele:

„Referitor la relatia comerciala cu societatea XS.R.L. va comunic ca relatia contractuala a fost începuta în anul 2013 si a constat în închirierea unui utilaj de tip freza pentru defrisarea si decopertarea terenului greu accesibil în vederea efectuării săpăturilor și introducerea cablurilor de fibra optică în pământ. Aceste lucrari s-au desfasurat pe urmatoarele tronsoane: X-X, X-X, X-X, X-X din judetul X.. Dupa aceasta faza de defrisare au urmat lucrarile executate în vederea introducerii cablului optic la o adancime de aproximativ 80-100 cm, săpături, umplerea santurilor cu nisip si balast, care au fost executate pe urmatoarele tronsoane (între localitati). X-X-X, Z-Z, jud.X. Lucrările au fost de anvergura foarte mare, fiind presat de timp si avand o lungime de aproximativ 30 km, ce nu s-au putut realiza cu utilajul societatii X, am contractat lucrari de la X S.R.L. care a executat lucrarile cu utilaje deservite de personalul X.”

Din verificarea informațiilor din baza de date a ANAF, respectiv aplicația Fiscnet, referitor la societatea X S.R.L., organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- obiectul principal de activitate declarat al societății este „*Lucrari de constructii rezidentiale si nerezidentiale*”;

- societatea figurează cu obligații fiscale neachitate, astfel la data de 31.03.2018 X S.R.L. are restante la plată în sumă totală de 1.275.419 lei (suma neachitată fiind aferentă perioadei decembrie 2012 – decembrie 2016), ceea ce denotă un comportament fiscal neadecvat al acesteia;

- în perioada verificată (iulie 2014 – martie 2016) în care societatea furnizoare a facturat atât contravaloarea închirierii utilajului cât și lucrări de construcții (sapatura mecanizată, nivelare teren), conform aplicației „*Revisa*”, societatea X S.R.L. nu a figurat cu personal angajat care ar fi putut presta serviciile înscrise în facturile înregistrate, respectiv pentru serviciile de închiriere a utilajului cu personal deservent și a lucrărilor semnificative facturate de pozare a cablului optic în pământ, în condițiile în care societatea a declarat, prin declarațiile informative 394 depuse la organul fiscal teritorial ca având și alți clienți în afara societății verificate și având și un punct de lucru declarat în localitatea X de X, jud.X. Astfel, pentru perioada iulie 2014 - martie 2016, societatea X S.R.L. figurează cu următorul personal angajat:

- 1 angajat cu timp parțial de muncă în funcția de director societate comercial pentru perioada 15.12.2011 – prezent;

- 1 angajat cu normă întreagă în funcția de manager marketing (tarife, contracte, achiziții) pentru perioada 27.04.2015 – 01.07.2015;

- 1 angajat cu normă întreagă în funcția de muncitor necalificat la demolarea clădirilor, captuseli zidarie, placi mozaic, faianta, gresie pentru perioada 07.11.2014 – 01.02.2015;

- 1 angajat cu normă întreagă în funcția de director comercial pentru perioada 09.09.2014 – 01.02.2015;

- 1 angajat cu timp parțial de muncă în funcția de agent vânzări pentru perioada 17.04.2014 – 13.07.2015;

- 1 angajat cu normă întreagă în funcția de contabil pentru perioada 09.07.2014 – 01.02.2015;

- 1 angajat cu timp parțial de muncă în funcția de excavatorist pentru excavatoare cu rotor de mare capacitate pentru perioada 13.06.2014 – 01.02.2015;

- 1 angajat cu timp parțial de muncă în funcția de inginer minier pentru perioada 13.06.2014 – 11.01.2018;

- 1 angajat cu timp parțial în funcția de mecanic utilaj pentru perioada 16.05.2014 – 01.02.2015;

- 1 angajat cu timp parțial în funcția de mecanic utilaj pentru perioada 16.05.2014 – 09.09.2014.

Valorile cele mai mari înscrise în facturile a căror furnizor figurează societatea X S.R.L. sunt datate după 01.02.2015, rezultând astfel faptul că societatea furnizoare nu avea personalul necesar care să presteze astfel de servicii.

Totodată, din informațiile obținute din baza de date Fiscnet, a rezultat faptul că pentru societatea furnizoare a fost deschisă procedura insolvenței la cererea debitorului, în acest sens fiind emisă Încheierea nr.X/2015 din data de 31.03.2015 pronunțată de Tribunalul X, Secția a II a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal, fiind numit administrator judiciar provizoriu – Xv SPRL, cu sediul în X, județul X, reprezentat prin X.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală din raportul de inspecție fiscală, la societatea X S.R.L. a fost efectuată o inspecție fiscală parțială finalizată prin emiterea Deciziei de impunere nr. X/31.01.2019 în baza Raportului de Inspecție fiscală nr. X/31.01.2019. Din informațiile obținute referitor la societatea X S.R.L. din actul de control menționat mai sus, a rezultat următoarele: *„Prin cererea depusă la Tribunalul X în data de 09.09.2015 creditorii majoritari ai societății debitoare au formulat și depus la dosarul cauzei cerere de înlocuire a administratorului judiciar X SPRL, deoarece:*

- prin faptele administratorului judiciar s-au creat prejudicii grave, societatea înregistrând pierderi zilnice.

- între administratorul special X și administratorul judiciar X SPRL, s-au produs controverse și ca urmare cauzelor penale în care administratorul special are calitatea de inculpat existând suspiciuni de fapte penale economice, concretizate în dosare penale pe rol, plângeri penale pentru fapte de evaziune fiscală, Totodată, administratorul judiciar mai arată ca administratorul special a retras din fondurile debitoare sub diverse modalități sume de bani, deși potrivit art. 56 din Legea nr. 85/2014 privind procedura insolvenței, administratorul special administrează activitatea debitorului, sub supravegherea administratorului judiciar.

Organele de inspecție fiscală au consemnat faptul că deși potrivit prevederilor art. 83 alin. (1) din Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței, documentele prezentate la control (facturi, chitanțe) nu conțin această specificare rezultând astfel faptul că pentru perioada ulterioară intrării în insolvență au fost emise documente de către furnizor fără înștiințarea și aprobarea administratorului judiciar.

De asemenea, din verificările și analizele efectuate cu ocazia controlului, pentru materialele puse la dispoziție de către beneficiar (potrivit situațiilor de lucrări prezentate, societatea X S.R.L. a asigurat fibra optică), fapt pentru care organele de inspecție fiscală au solicitat societății prezentarea de documente care să justifice darea în consum a materialelor respective. În creditul fișei de cont 3028 *„Alte materiale consumabile”*, generat de aplicația informatică Ciel, figurează doar sume globale aferente fiecărei luni, bonurile de consum pentru fiecare sortiment de material în parte fiind generat prin aplicația informatică SAGA și preluate în mod global în aplicația Ciel.

Analizând informațiile din programul informatic SAGA în coroborare cu fișele de magazie prezentate întocmite pentru materialul *„fibra optică”*, organele de inspecție fiscală au constatat existența unor neconcordanțe, astfel:

- din programul informatic SAGA, figurează ca eliberată fibra optică în consum doar în luna octombrie 2014 iar în anul 2015, în data de 01.10.2015 există o înregistrare a consumului de fibra optică care însă ulterior, în data de 26.10.2015 a fost stornată de pe cheltuieli;

- în fișele de magazie întocmite pentru materialul *„fibra optică”* funcție de prețul de achiziție, sunt înscrise ca fiind date în consum diverse cantități de fibră optică, care însă nu se regăsesc înregistrate la datele respective nici în evidența contabilă primară (Saga) și nici în evidența contabilă Ciel (în baza căruia societatea a întocmit declarațiile fiscale); de menționat este și faptul că nu există o coroborare directă între datele înscrise în fișele de magazie și cantitățile înscrise în situațiile de lucrări a caror furnizor este societatea X S.R.L.; astfel, spre exemplificare pentru luna martie 2015 în fișa de magazie există o singură informare asupra eliberării din gestiune a cantității de 500 metri liniari de fibra optică însă pentru aceeași luna există un număr de 4 facturi cu patru situații de lucrări, în fiecare regăsindu-se o cantitate de fibra optică montată, totalul acestora fiind 450,28 metri liniari. Acest aspect se regăsește în toate cazurile;

- în fișa de magazie întocmită pentru „*fibra optica 12 fire*” stocul de final de an 2014 arată ca societatea deține 23.820 metri liniari iar în lista de inventar întocmită la data de 31.12.2014 este consemnata existența a 20.000 metri liniari; de asemenea, potrivit listei de inventariere de la finalul anului 2014 societatea deține o cantitate de „*fibra optica 4 fire*” de 10.000 metri liniari și „*fibra optica 8 fire*” de 12.000 metri liniari, pentru care însă, societatea nu a prezentat fișe de magazie. Diferențe între cele două tipuri de documente (fișa de magazie și inventar) se regăsesc și în ceea ce privește anul 2015.

b. Din constatările organelor de inspecție fiscală a rezultat că societatea a înregistrat în evidența financiar-contabilă în contul 628 „*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*”, suma de 1.010.021 lei și a dedus TVA aferentă în sumă de x lei, în baza facturilor emise de societatea x S.R.L.

Pentru justificarea serviciilor, societatea a atașat la nota explicativă 1, Contractul de prestări servicii – construcție rețea telecomunicații nr.x/01.09.2015 încheiat între societatea x, reprezentată de dl. x, în calitate de prestator și societatea x S.R.L., în calitate de beneficiar, Contractul de execuție lucrări nr. x/05.10.2015, situațiile de lucrări întocmite pentru fiecare factură și Procesul verbal de recepție finală nr. x/14.12.2015.

Din analiza contractului de prestări servicii nr. x/01.09.2015 a rezultat că are ca obiect construirea/inlocuirea de către prestator a unei rețele de telecomunicații pe următoarele tronsoane: x – z; z – z; z – z, având o durată de trei luni de la data semnării respectiv data de 01.09.2015 până la data de 01.12.2015.

Pretul contractului este de z lei fără TVA (z lei/ml + TVA, 36 km). Conform clauzelor contractuale, plata urma să se efectueze astfel: „*30% din valoarea contractului în termen de max. 7 zile de la data semnării prezentului contract, 30% din valoarea contractului în termen de 30 de zile de la data efectuării primei plăți, 40% la data recepției finale*”.

Deși prin contract sunt stipulate obligațiile prestatorului printre care:

- „*va pune la dispoziția beneficiarului proiecte tip, precum și date de performanță ale acestora;*

- *va aviza beneficiarul asupra soluțiilor tehnice folosite precum și a performanțelor comparative în cazul în care se cer modificări a soluțiilor propuse inițial;*

- *va pune la dispoziția beneficiarului dreafturile de contract aferente etapelor următoare (proiectare, execuție, credit și ipoteca);*

- *va verifica, în baza bunei credințe a beneficiarului, capacitatea financiară a acestuia și va recomanda soluțiile atât tehnice cât și de arhitectură optime acestui potențial;*

- *prestatorul va începe construcția rețelei conform proiectului tip solicitat de beneficiar, la o dată ce va fi stabilită de comun acord între cele două părți”...*

societatea nu a pus la dispoziția organelor de control astfel de documentații, proiecte, soluții tehnice privind construirea/inlocuirea rețelei de telecomunicații.

În ceea ce privește obligațiile beneficiarului stipulate prin contract, s-a constatat că acestea sunt nerelevante în speta, acestea, așa cum sunt redată, neavând legătura cu obiectul contractului, respectiv construirea/inlocuirea de către prestator a unei rețele de telecomunicații. Spre exemplificare: „*exprimarea în scris a preferințelor privind proprietatea pe care dorește să o cumpere; verificarea și semnarea notelor de ședință întocmite de către prestator în vederea urmăririi evoluției definirii obiectului contractului*

de proiectare; sub buna intentie va mentiona in scris toate cerintele proprii referitor la produsul final si va accepta recomandările facute cu buna credinta de catre prestator, toate discutiile si rezultatul acestor analize vor fi elemente de referinta pentru executarea proiectului...”

Urmare verificarilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat o serie de inadvertente/necorelatii în ceea ce priveste lucrarile înscrise în situațiile de lucrari si facturile prezentate atat la nivelul prestatorului cât și la nivelul societatii x S.R.L.

Astfel, din informatiile obtinute din baza de date Fiscnet, a rezultat faptul că dl. Andronie Ionel nu a avut/nu are vreo calitate în societate (nici angajat, acesta fiind angajat al societatii x S.R.L. cu timp partial de lucru), desi prin contractele încheiate, mentionate mai sus, se specifică faptul că acesta reprezintă societatea prestatoare, respectiv x S.R.L.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că acest contract nu îndeplinește din punct de vedere juridic conditiile legale.

De asemenea, din baza de date Revisal, a rezultat faptul că pentru luna septembrie 2015 societatea x S.R.L. nu dispune de personal salariat care să presteze lucrarile facturate începând cu luna octombrie 2015.

Desi prin contractul încheiat au fost stipulate modalitatile de plată, obligațiile trebuind să fie stinse la data receptiei finale, în evidentele financiar contabile ale societatii x S.R.L., contravaloarea lucrarilor înregistrate pe cheltuieli nu a fost achitate, astfel suma de x lei (x lei baza impozabila + x lei TVA aferenta) figura în creditul contului 403 „Efecte de platit”.

Din situatiile de lucrari anexate fiecărei facturi în parte, a rezultat că fibra optica utilizată apartine societatii x S.R.L., contravaloarea materialului în cauză nefiind cuprinsă în acestea și implicit în facturi. Prin coroborarea datelor înscrise în situațiile de lucrari și evidența financiar contabilă au rezultat neconcordante în ceea ce priveste consemnarea în contabilitate a eliberării în consum a materialului, în speța fibră optică.

În fisele de magazie întocmite pentru materialul „*fibra optica*” prezentate la control există consemnări ale eliberării în consum a acestuia, **cantitatile înscrise în acestea nefiind însă corespondente cu cantitatile înscrise în situatiile de lucrari nici în funcție de perioadele înscrise în acestea ca fiind perioadele prestate nici la modul global.**

În cauză, organele de inspectie fiscală au retinut că societatea utilizează pentru efectuarea evidentei financiar contabile două programe informatice distincte, respectiv programul informatic SAGA pentru evidenta primara, unde se regasesc consemnate în ordine cronologică operatiunile economice desfasurate (intrari, iesiri), preluate apoi în programul informatic Ciel în mod global și înregistrate diferentele care nu au fost cuprinse în programul informatic SAGA. La nivelul anului 2015, în programul informatic SAGA nu sunt consemnate eliberari în consum de fibra optica.

De asemenea, diferente cantitative de fibra optică se regasesc și în ceea ce priveste stocurile finale consemnate în fisele de magazie ale materialului „*fibra optica*”- diverse caracteristici și stocurile finale înscrise în listele de inventar întocmite la data de 31.12.2015., neexistând corelație între cele două documente.

Totodată, din analiza efectuată asupra documentelor prezentate a rezultat că, **pentru unele localitati unde societatea detine retele de telecomunicatii (împreuna cu societatea x asa cum rezultă din harta rețelilor de telecomunicatii pusa la dispozitie), unele lucrari de înlocuire fibra optica înscrise în situatiile de lucrari**

întocmite de x S.R.L. se suprapun cu lucrarile de înlocuire fibră optică din situatiile de lucrari întocmite de x S.R.L. Astfel tronsonul x – x apare și în situatiile de lucrari întocmite de societatea x S.R.L. respectiv tronson x – x– x – x, localitatea x apare atât în tronsonul facturat de către societatea x S.R.L. (x – x – x – x) cât și în tronsonul direct x – x înscris în situațiile de lucrari întocmite de x S.R.L.

Pentru stabilirea situației de fapt, referitor la aceste lucrari organele de inspectie fiscală au solicitat explicații de la reprezentantului legal al societății.

Reprezentantul societatii a prezentat Contractul de vânzare cumpărare rețele de telecomunicatii nr. x/04.05.2015 încheiat între x S.R.L. în calitate de vânzator și x S.R.L. în calitate de cumpărător, din care rezultă faptul că vânzătorul este proprietarul rețelilor de telecomunicatii situate în localitatile x, x, x, x, x, x, x, x, x, x, x, x, x, x, x, x, x, x din jud. x, iar obiectul acestui contract îl constituie vânzarea rețelilor de telecomunicatii situate în localitatile amintite anterior.

Pretul de vânzare stabilit prin contract este x lei, la care se adaugă TVA, vânzătorul având obligatia predării către cumparator a rețelilor de telecomunicatii în urma inventarierii, pe baza de proces verbal, cel tarziu la data de 15.07.2015.

Din analiza contractului, nu rezulta faptul că pentru rețelele tranzactionate sunt necesare efectuarea de îmbunatatiri/inlocuiri de cabluri de transmisie, fibra optica sau alte lucrari.

De asemenea, în data de 29.03.2019, s-a transmis organelor de inspectie fiscala Contractul de vânzare cumpărare rețea de telecomunicatii nr. x/22.07.2015 încheiat între societatea x S.R.L., în calitate de vânzator, și societatea x S.A. (DCS), în calitate de cumpărător, precum și Procesul verbal audit preliminar Anexa A la contractul de vânzare cumpărare rețea de telecomunicații întocmit în data de 15.07.2015 Procesul verbal audit final anexa B la acelasi contract de vânzare, întocmit la data de 03.02.2016.

Potrivit contractului mentionat anterior, societatea x S.R.L. vinde către societatea x S.A. rețelele de telecomunicatii situate în localitatile x, x din judetul x aflate în proprietatea vânzătorului și transmiterea dreptului de proprietate prin semnarea contractului de vânzare – cumpărare, inclusiv asupra tuturor bunurilor care deservesc rețeaua.

În Procesul verbal audit preliminar încheiat la data de 15.07.2015 la sediul societatii x S.R.L., la pct. 3 se face referire la starea tehnică a rețelei, concluzia fiind că acestea sunt conforme cu normele ANCOM, fiind redata, inclusiv, inventarul rețelilor cuprinzand fibra optica, cabluri coaxiale, amplificatoare, cutii internet, partile contractuale agreand listele cuprinzând situatia mijloacelor fixe – Rețele.

Se reține faptul că, nici în contractul încheiat între xS.R.L. și x S.R.L., nici în contractul dintre x S.R.L. și x S.R.L. nu sunt facute referiri la eventuale obligatii din partea vânzătorilor în ceea ce priveste efectuarea unor lucrari de modernizari/înlocuiri/extinderi de rețea care să justifice înregistrarea pe cheltuieli a sumelor înscrise în facturi, a căror furnizor figureaza societatea x S.R.L., în condițiile în care contractul încheiat cu acesta este ulterior, inclusiv datei de întocmire a auditului preliminar.

Prin Procesul verbal audit final întocmit la data de 03.02.2016, s-a constatat existenta și integritatea rețelilor, conform cu cele consemnate în auditul preliminar, fiind acceptate de către ambele părți contractuale.

De asemenea, în ceea ce privește Contractul de execuție lucrări nr. x/05.10.2015 încheiat între societatea x S.R.L. reprezentată prin x, în calitate de executant, și societatea x S.R.L., rezultă că obiectul acestuia îl constituie „*Executarea lucrărilor de finisaje interioare de la punctul de lucru al societății x S.R.L. din x, jud. x*”. Aferent contractului menționat, în evidența financiar contabilă a petentei a fost înregistrată pe cheltuieli factura seria x/31.10.2015, în valoare de x lei cu TVA aferentă de x lei.

Din verificarea bazei de date ANAF, **organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea petentă nu are declarat la organul fiscal vreun punct de lucru/sediu secundar la locația ce figurează în contractul menționat mai sus.**

c. Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, în perioada august - noiembrie 2015, societatea a înregistrat în evidența financiar contabilă, în cont 628 „*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*” suma de x lei și a dedus TVA aferentă în sumă de x lei, în baza facturilor reprezentând închiriere utilaje, emise de societatea x S.R.L. x și societatea x S.R.L. x.

Pentru justificare sumelor înregistrate au fost prezentate:

c.1. Contractul nr. x/01.06.2015 încheiat între x S.R.L. în calitate de locatar și societatea x S.R.L. în calitate de locator, obiectul acestuia fiind punerea la dispoziția locatarului a unui excavator, pretul închirierii fiind stabilit la x lei fără TVA.

Din analiza contractului sus menționat **nu rezultă mențiuni referitoare la faptul că utilajul în cauză este închiriat cu sau fără personal deservent și nici locația pentru care bunul în cauză a fost închiriat.**

În baza contractului respectiv, în evidența financiar contabilă a societății a fost înregistrată pe cheltuieli contravaloarea închirierii excavatorului, în suma totală de x lei.

Din analiza documentelor prezentate de petentă s-a constatat că acestea nu conțin date, informații cu privire la scopul închirierii utilajului, respectiv locația de utilizare pentru care a fost necesară închirierea, perioada/perioadele în care acesta ar fi fost exploatat, dacă excavatorul a fost închiriat cu sau fără personal deservent.

Din explicațiile transmise organelor de inspecție fiscală prin e-mail în data de 22.03.2019, respectiv 29.03.2019, a rezultat că utilajul închiriat a fost folosit pentru construirea rețelelor de fibra optică din jud. x, respectiv modernizarea și extinderea rețelei iar prin nota explicativă 2 din data de 02.04.2019, cu referire la relația x S.R.L. – x S.R.L. menționează următoarele: „*Referitor la relația comercială cu x S.R.L., societate specializată în activitatea principală de exploatare, sortare și prelucrare materiale de balastiera, am închiriat un excavator pentru stația de sortare de la x jud. x pe care o aveam în chirie și în administrare. Valoarea închirierii a fost de aproximativ 40.000 lei și menționez că excavatorul a fost asigurat cu personal de la x...*”

Astfel a rezultat că închirierea stației de sortare-spalare agregate miniere s-a realizat în anul 2016, astfel ca, **pentru închirierea utilajului respectiv societatea nu a putut face dovada, cu documente, probe, acte, dovezi, ca utilajul respectiv a fost utilizat în activitatea economică a societății x S.R.L.**

c.2. Contractul nr. x/11.08.2015 încheiat între x S.R.L. în calitate de beneficiar și x S.R.L. x în calitate de prestator, are ca obiect: „*punerea la dispoziție de către prestator a utilajelor, necesare pentru buna desfășurare a activității, un buldozer, un buldoexcavator, o volă și un excavator.*”

Conform contractului, utilajele se închiriază cu personal deservent și fără combustibilul necesar funcționării pe perioada prestării serviciilor, **fără să fie nominalizate locația/locațiile de desfășurare a activității utilajelor închiriate.**

În baza contractului respectiv, a fost înregistrat pe contul 628 „*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti*” suma totală de x lei și TVA în sumă de x lei.

Din analiza documentelor prezentate, respectiv contract, factura, situații de plată pentru fiecare factura, organele de inspecție fiscală au constatat că nu conțin date referitoare la perioadele în care au fost exploatate și locațiile unde s-au desfășurat activitățile economice, cu excepția orelor facturate pentru fiecare utilaj.

Pentru stabilirea situației de fapt, organele de inspecție fiscală au solicitat explicații reprezentantului fiscal, iar în urma explicațiilor transmise prin e-mail în data de 22.03.2019, respectiv 29.03.2019 a rezultat faptul că utilajele închiriate au fost folosite pentru construirea rețelelor de fibra optică din județul x, respectiv modernizarea și extinderea rețelei iar prin nota explicativă din data de 02.04.2019, cu referire la relația x S.R.L.– x S.R.L. sunt menționate următoarele: „*Referitor la relația comercială cu societatea x S.R.L. x cu activitate principală de exploatare produse de balastiera fiind dotat în acest sens cu utilaje specifice am solicitat închirierea unor utilaje în vederea desfășurării activității de sortare și prelucrare produse de balastiera la punctul de lucru al societății x S.R.L. din x, jud. x... și utilaje folosite ca lucrări executate și facturate la terti ...*”.

Potrivit celor constatăte de organele de inspecție fiscală, **închirierea stației de sortare-spalare agregate miniere s-a realizat în anul 2016, astfel că, pentru închirierea utilajelor respective societatea nu a putut face dovada, cu documente, probe, acte, dovezi, ca utilajele respective au fost utilizate în activitatea economică a societății x S.R.L.**

Mai mult, din verificările efectuate s-a constatat că **societatea furnizoare nu deținea personal angajat care să exploateze utilajele închiriate, x S.R.L. având în perioada de facturare doar un singur angajat în funcția de inginer minier cu timp parțial de lucru de 2 ore așa cum rezultă din aplicația “REVISAL”, astfel ca societatea furnizoare era în imposibilitatea închirierii utilajelor cu personal deservent.**

Având în vedere cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației reține faptul că petentă nu a demonstrat printr-un probatoriu adecvat că bunurile și serviciile care faceau obiectul contractelor menționate au fost efectiv prestate și utilizate în folosul obținerii de venituri impozabile, respectiv în folosul operațiunilor sale taxabile întrucât:

- nu au fost prezentate autorizații de construire din care să rezulte că petenta era autorizată să execute lucrări de pozare cablu în pământ pe domeniul public și privat al statului sau acorduri private de la proprietarii de terenuri asupra cărora ar fi putut efectua aceste lucrări cu fibră optică;

- nu au fost prezentate documente primare de evidență operativă obligatorii pentru eliberarea din magazine a bunurilor (bonuri de consum) din care să rezulte că materialele de construcții au fost puse la dispoziția prestatorului x SRL;

- din documentele prezentate, a rezultat necorelații între cantitățile materialelor – fibră optică- înscrise în fișele de magazie și situațiile de lucrări,

- nu au fost prezentate documente care să justifice transportul bunurilor (piatră piconată), rezultând astfel imposibilitatea efectuării transportului bunurilor înscrise în avizele de însoțire, atât timp cât nu exista și un alt mijloc de transport cu tracțiune;

- nu au fost prezentate documente din care să rezulte că s-a desfășurat activitate în localitatea x, județul x, nefiind realizate venituri din această activitate de difuzare televiziune către populație. Mai mult, se reține că din explicațiile reprezentantului legal al societății, activitatea de difuzare televiziune către populație s-a realizat doar către societatea x SRL, societate cu care petenta deține rețelele de televcomunicații;

- din documentele prezentate organelor de inspecție fiscală, a rezultat că pentru unele localități unde petenta deține rețele de telecomunicații (împreună cu x SRL) unele lucrări de înlocuire fibră optică înscrise în situațiile de lucrări de către x SRL se suprapun cu lucrările de înlocuire fibră optică din situațiile de lucrări întocmite de x SRL;

- deși a fost prezentat Contractul nr. x/01.09.2015 încheiat cu x SRL, reprezentată de dl. x, din informațiile obținute din bazele de date ANAF, a rezultat că dl. x nu a avut vreo calitate în societatea furnizoare, deși în contractul menționat se specifică că acesta reprezintă societatea;

- nu au fost prezentate documente din care să rezulte locația, scopul închirierii utilajelor în cauză, perioada în care au fost exploate, dacă utilajele respective au fost închiriate cu sau fără personal deservit. Mai mult, se reține faptul că argumentele aduse la contestația depusă referitoare la închirierea excavatorului pentru stația de sortare de x nu pot fi reținute deoarece închirierea stației s-a realizat în anul 2016.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației reține că factura trebuie însoțită de un document justificativ întocmit după următoarele principii:

- să cuprindă minim de informații care să poată fi verificate sau corelate cu alte date din evidența contabilă;

- documentele justificative trebuie întocmite pe baza logică, rațională astfel încât să își atingă scopul pentru care se întocmesc, fără a presupune costuri excesive în sarcina prestatorului.

Astfel, dovada prestării acestor servicii reprezintă o condiție de calificare a respectivelor cheltuieli care au fost efectuate în interesul societății și în scopul obținerii de venituri și pentru operațiunile taxabile ale contribuabilului.

În consecință, rezultă că documentele prezentate de petentă nu demonstrează că bunurile și serviciile achiziționate de la furnizorii sus menționați au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv de operațiuni taxabile, întrucât nu au fost prezentate justificările necesare în vederea stabilirii cu exactitate dacă acestea au fost prestate și destinate utilizării în activitatea economică, respective în folosul operațiunilor sale taxabile.

Or, potrivit doctrinei, pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor aferente achizițiilor cu prestări servicii, 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.

Astfel, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a acestor cheltuieli cu serviciile prestate la calculul profitului impozabil și de dreptul de exercitare a taxei pe valoarea adăugată aferentă.

Se reține că deținerea unor facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a acestor cheltuieli cu serviciile prestate la calculul profitului impozabil și de dreptul de exercitare a taxei pe valoarea adăugată aferentă, înscrise în factura primită, contribuabilul trebuie să justifice cu documente atât prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, cât și necesitatea achiziționării acestora, precum și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale taxabile/impozabile.

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motiv pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestatorului) să stabilească 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.

Însă, având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.

Mai mult, 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 legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”.*

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. [...]**”*

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 căroră:

„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 al.5 Cod fiscal).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit cărora, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

*Așadar, contrar susținerilor recurente, 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, argumentul societății potrivit căruia documentele prezentate organelor de inspecție fiscală respectă prevederile legale nu poate fi reținut având în vedere cele reținute mai sus.

Mai mult, organul de soluționare a contestației retine că în materia taxei pe valoarea adăugată, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept, fiind **obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii**.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că **simpliciter achiziția a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat**, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

Astfel, societatea nu a probat cu documente întocmite conform legii din care să rezulte că achizițiile de bunuri și serviciile de la furnizorii menționați mai sus sunt aferente operațiunilor taxabile, respectiv obținerii de venituri impozabile, din analiza cărora să se poată stabili cu certitudine serviciile prestate care au fost facturate și pentru care aceasta și-a exercitat dreptul de deducere.

Critica societății în ceea ce privește relația economică cu x SRL, respectiv *“argumentele inspectorilor ANAF potrivit cărora lipsesc anumite anexe ale proceselor verbale de recepție (documentații tehnico economice) sau autorizații de construire sunt lipsite de relevanță, deoarece condițiile prevăzute de expres de Codul fiscal pentru deductibilitate sunt îndeplinite”*, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, așa cum s-a arătat mai sus, dreptul de deducere al cheltuielilor și taxei pe valoarea adăugată se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectiv prestate și efectuate pentru realizarea de venituri impozabile, respectiv operațiuni taxabile.

Or, societatea nu a prezentat documentațiile tehnico-economice la care se face referire în procesul verbal de recepție a obiectivelor de investiții și nici autorizațiile de construire din care să rezulte că era autorizată să execute astfel de lucrări pe domeniul public și privat al statului și nici acorurile primite de proprietarii de terenuri.

Nici argumentul societății referitor la angajarea societății furnizoare x SRL nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât organele de inspecție fiscală

au enumerate persoanele angajate, potrivit aplicației REVISAL, pentru perioadele la care se referă lucrările de construcții înscrise în facturile prezentate.

Deși, a fost anexat la contestația formulată un raport Revisal, acesta nu poate fi reținut în susținerea cauzei, având în vedere faptul că în acest raport sunt făcute mențiuni în ceea ce privește persoanele angajate și data contractului de muncă, **fără a fi specificat și data încetării acestora.**

Referitor la argumentul societății potrivit căruia a prezentat Certificatul constator emis de ORC pentru înregistrarea punctului de lucru din locația (x - județul x) unde s-a renovat imobilul, prin Adresa nr.x/22.08.2019, organele de inspecție fiscală au precizat că la organul fiscal nu figurează cu sediu secundar la acea locație, nefiind declarat nici la momentul respectiv. Mai mult, nici în prezent, în evidențele financiar contabile, societatea nu figurează cu active în localitatea respectivă, nu au fost identificate plăți către vreo persoană fizică sau juridică în cazul în care este deținut în baza unui contract de închiriere.

Având în vedere considerentele de mai sus, organul de soluționare a contestației reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere al cheltuielilor în sumă de x lei pentru care au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei și taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei aferente achizițiilor de bunuri și servicii de la furnizorii enumerați mai sus.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, 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.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația** formulată de x S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.x/21.06.2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x/21.06.2019, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice x, **în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de x lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei.**

Prin urmare, întrucât societatea datorează impozit pe profit în sumă de x lei și TVA în sumă de x lei, potrivit principiului de drept „*accessorii sequitur principale*”, aceasta datorează accesorii aferente constând în dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de x lei și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de x lei, respectiv accesorii aferente TVA constând în dobânzi/majorări de întârziere în sumă de x lei și penalități de întârziere aferente în sumă de x lei stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plata accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. x/08.07.2019 și Decizia referitoare la obligațiile de plata accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. x/03.10.2019.

III.2. Referitor la suma de x lei, reprezentând:

- **impozit pe profit în sumă de x lei și accesorii aferente în sumă de x lei,**
- **taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei și accesorii în sumă de x lei,**

cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice Timișoara, prin Serviciul Soluționare Contestații, se mai poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei în condițiile în care instanța penală s-a pronunțat definitiv cu privire la acestea, iar hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.

În fapt, urmare a verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta **nu** a înregistrat în evidența financiar – contabilă un număr de cinci facturi, după cum urmează:

- factura nr. x/30.09.2015 emisă către societatea x S.R.L. în valoare de x lei cu TVA aferentă de x lei, reprezentand executie lucrari cf. Contract nr. x;

- factura nr. x/18.04.2016 emisă către societatea x S.R.L. în valoare de x lei cu TVA aferentă de x lei reprezentand servicii acces internet luna aprilie 2016 cf. Ctr. nr. x;

- factura nr. x/20.04.2016 emisă către societatea x S.R.L. în valoare de x lei cu TVA aferentă de x lei reprezentand servicii intretinere retea conform contract;

- factura nr.x/19.07.2018 emisă către x în valoare de x lei cu TVA aferentă de x lei;

- factura nr. x/29.09.2018 emisă către I.I. x în valoare de x lei cu TVA aferentă de x lei reprezentand prestari servicii conform contract.

Ca atare, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de **c lei** (x lei x 16%) și taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de **x lei**.

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice x au întocmit și transmis Plângerea penală nr. x/24.06.2019 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Mureș, solicitând începerea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute și pedepsite de art.9 alin.(1) lit.b) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Împotriva Deciziei de impunere nr.x/21.06.2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x/21.06.2019 de către A.J.F.P. x, x SRL a formulat contestație.

Prin Decizia nr.x/21.02.2020. Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, în temeiul art.277 alin.(1) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pct.10.2 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a dispus **suspendarea soluționării contestației** împotriva Deciziei de impunere nr.x/21.06.2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x/21.06.2019 pentru suma de x lei și TVA aferent în sumă de x lei, respectiv împotriva Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de întârziere nr. x/08.07.2019, Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de întârziere nr. x/03.10.2019, Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii reprezentând penalitati de nedeclarare nr. x/03.10.2019 pentru accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de x lei, respectiv aferente TVA în sumă de x lei.

Se reține că, prin Încheierea penală nr.x.12.2020 pronunțată de Tribunalul x în dosarul nr.x/2020, definitivă, instanța penală s-a pronunțat definitiv cu privire la

acțiunea civilă exercitată de partea civilă A.N.A.F. – D.G.R.F.P. Timișoara – A.J.F.P. x în ce privește facturile neînregistrate în evidența financiar – contabilă de către petentă.

În drept, potrivit prevederilor art.277 alin.(4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”

Potrivit prevederilor legale invocate, reiese că în situația în care pe rolul instanței penale a existat un dosar penal, hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, reiese că urmare inspecției fiscale efectuate la societatea petentă, materializată prin emiterea Deciziei de impunere nr.F-MS 165/21.06.2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MS 154/21.06.2019, organele de inspecție fiscală întocmit și transmis către Parchetul de pe lângă Tribunalul Mureș, Plângerea penală nr.317/24.06.2019 în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9 alin.1 lit.b) și lit.c din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale și recuperării prejudiciului produs bugetului general consolidat al statului pentru suma de în sumă totală de x lei, din care: impozit pe profit în suma totală de x lei și taxa pe valoarea adăugată în suma totală de x lei, **sumă ce include și impozitul pe profit în sumă de x lei** (x lei x 16%) și taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de x lei.

Astfel, prin Încheierea penală nr.x28.12.2020 pronunțată de Tribunalul Mureș în dosarul nr.x/2020, definitivă, judecătorul de cameră a reținut:

„Pentru a propune clasarea cauzei, organul de urmărire penală a apreciat că este incident cazul de împiedicare a punerii în mișcare a acțiunii penale prevăzut la art. 16 lit. a) din Codul de procedură penală cu privire la infracțiunea de evaziune fiscală, prev. de art. 9 alin. 1 lit.b) din Legea nr. 241/2005.

Verificând actele și lucrările dosarului, judecătorul de cameră preliminară constată în acord cu prim procurorul Parchetului de pe lângă Tribunalul Mureș că, în raport de situația de fapt ce rezultă din cuprinsul actelor de urmărire penală, soluția contestată este legală și temeinică.

Pentru a dispune în acest mod, avem în vedere faptul că facturile emise de SC x SRL cu seriile x nrx, x, x, x și seria x nr.x1 au fost anulate. Întrucât aceste facturi nu au fost evidențiate în contabilitatea nici unui furnizor și nu au produs nici un fel de efect în contabilitatea societății bănuite, fapta de omisiune a evidențierii în actele contabile a unor operațiuni comerciale sau a veniturilor realizate nu există. În mod evident, facturile, ale căror copii se află și la dosarul de urmărire penală nu au produs nici un fel de efect fiscal nici petenta în plângerea sa nu a arătat nimic cu privire la acest aspect. În concluzie, putem aprecia ca temeinice apărările intimatului.”

Astfel, se reține că pentru facturile neînregistrate de petentă în evidența financiar-contabilă și pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar

un impozit pe profit în sumă de x lei și TVA în sumă de x lei, **s-a pronunțat definitiv instanța penală, în sensul că acestea au fost anulate și nu au produs niciun efect fiscal**, suma stabilită suplimentar prin decizia de impunere contestată nu este datorată de către Dam Telecom Service SRL bugetului de stat.

Totodată, judecătorul de cameră a reținut că, prin plângerea formulată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Mureș împotriva Ordonanței de clasare din data de 17 ianuarie 2020 emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul x în dosarul nr.x/2019, nu a arătat nimic în legătură cu acest aspect.

Potrivit pct.10.5. din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, expertizelor efectuate în cauză, precum și în raport cu considerentele cuprinse în hotărârile pronunțate de instanța de judecată, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale”.

Astfel, **organul de soluționare a contestației ia act de soluția pronunțată de instanța penală și, reținând că suma totală de x lei, reprezentând:**

- **impozitul pe profit în sumă de x,**
- **taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei,**

stabilită suplimentar de plată prin Decizia impunere nr.x/21.06.2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x/21.06.2019, nu este datorată întrucât facturile în cauză au fost anulate, conform hotărârii definitive a instanței de judecată.

Prin urmare, întrucât societatea nu datorează impozit pe profit în sumă de x lei și TVA în sumă de x lei, potrivit principiului de drept *„accessorii sequitur principale”*, aceasta nu datorează nici accesorii aferente constând în dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de x lei, penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de x lei și penalități de nedeclarare în sumă de x lei, respectiv accesorii aferente TVA constând în dobânzi/majorări de întârziere în sumă de x lei, penalități de întârziere aferente în sumă de x lei și penalități de nedeclarare în sumă de x lei.

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de x SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x/21.06.2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x/21.06.2019, Deciziei referitoare la obligațiile de plata accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de întârziere nr. x/08.07.2019, Deciziei referitoare la obligațiile de plata accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de întârziere nr. x/03.10.2019, pentru suma de x lei, reprezentând:

- x lei impozit pe profit.
- x lei dobânzi aferente impozitului pe profit;

- x lei penalitati de întârziere aferente impozitului pe profit;
- x lei taxa pe valoarea adăugată,
- x lei dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugată;
- x lei penalitati de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugată.

2. Constatarea autorității de lucru judecat în ceea ce privește contestația formulată de x SRL pentru suma de **x lei** stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.x/21.06.2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x/21.06.2019, Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de întârziere nr. x/08.07.2019, Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de întârziere nr. x/03.10.2019, Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii reprezentând penalitati de nedeclarare nr. x/03.10.2019, reprezentând:

- x lei impozit pe profit,
 - x lei dobânzi aferente impozitului pe profit,
 - x lei penalitati de întârziere aferente impozitului pe profit,
 - x lei penalitati de nedeclarare aferente impozitului pe profit,
 - x lei taxa pe valoarea adăugată,
 - x lei dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugată,
 - x lei penalitati de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugată,
 - x lei penalitati de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adaugată,
- luându-se act de Încheierea penală nr.x/28.12.2020 pronunțată de Tribunalul x în dosarul nr.x/2020, definitivă.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul x, în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL

x