

Cod ECLI ECLI:RO:TBCTA:2026:017.#####

Dosar nr. ###/118/2024

R O M Â N I A

TRIBUNALUL CONSTANȚA

Operator de date cu caracter persona nr. 8470

SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

SENTINȚA CIVILĂ Nr. #####/2026

Ședința publică de la 15 Septembrie 2026

Completul compus din:

PREȘEDINTE #####-#####

Grefier #####

Pe rol judecarea cauzei Contencios administrativ și fiscal privind pe reclamant SC ##### SRL și pe pârâtele DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE ##### - ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANTELOR PUBLICE CONSTANȚA, DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE ##### - SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII și DIRECTIA REGIONALA DE SOLUTIONARE A CONTESTATIILOR, având ca obiect contestație act administrativ fiscal anulare act adm /obligăția de a face /DECIZIA NR ###/09.05.2016, 36971/31.10.2023.

La apelul nominal, făcut în ședință publică, se prezintă pentru reclamant av. ##### conform împuternicirii avocațiale existente la dosar, lipsind pârâtele.

Procedura de citare este legal îndeplinită conform dispozițiilor art. 155 Cod de Procedură Civilă.

Grefierul de ședință, în referatul asupra cauzei, evidențiază părțile, obiectul litigiului, modalitatea de îndeplinire a procedurii de citare și stadiul procesual.

Instanța reține că expertul a formulat cerere de majorare a onorariului de expertiză și acordă cuvântul asupra acesteia.

Reprezentantul reclamantei solicită respingerea cererii de majorare onorariu arătând că la dosar este depus un raport de expertiză care, în opinia sa, ridică serioase semne de întrebare cu privire la modul de soluționare a obiectivelor stabilite, întrucât concluziile acestuia au fost modificate succesiv. Precizează că, ulterior raportului inițial, au fost întocmite un raport suplimentar, o notă de clarificare, o notă de clarificare rectificativă nr. 3, precum și un referat de înaintare, acestea conținând concluzii diferite.

Reprezentantul reclamantei menționează că în aceste condiții nu a avut posibilitatea de a formula în mod efectiv obiecțiuni cu privire la raportul de expertiză, acesta fiind modificat succesiv. Susține că lucrarea de expertiză nu poate fi avută în vedere de instanță și solicită efectuarea unei noi expertize, de la zero.

Instanța pune în discuție cererea privind efectuarea unei noi expertize.

Reprezentantul reclamantei solicită admiterea cererii de efectuare a unei noi expertize de către un al expert.

Instanța deliberând respinge cererea privind efectuarea unei noi expertize, apreciind că scopul acesteia este acela de a lămuri instanța asupra situației de fapt, iar, în urma verificării elementelor de fapt și de drept incidente în cauză, completul se consideră lămurit asupra situației de fapt, astfel încât nu mai apreciază necesară administrarea unei noi probe cu expertiză.

Reprezentantul părții arată că, în cauza de față, dosarul s-a mai aflat în pronunțare în fața completului anterior. Precizează că, la acel moment, partea a formulat concluzii fără a considera necesară administrarea probei cu expertiză, iar, ulterior repunerii cauzei pe rol, instanța inițial investită a solicitat efectuarea acestei probe.

Susține că, în opinia sa, proba administrată nu aduce elemente suplimentare de natură să lămurească situația din dosar.

Reprezentantul reclamantei, arată că, în măsura în care instanța amână pronunțarea, va depune concluzii scrise, având în vedere respingerea cererii privind efectuarea unei noi expertize.

Instanța constată încheiată cercetarea judecătorească, prezenta cauză în stare de judecată și acordă cuvântul în susținere .

Reprezentantul reclamantei solicită admiterea acțiunii astfel cum a fost formulată și obligarea părții adverse la plata cheltuielilor de judecată constând în taxa judiciară de timbru, cu precizarea că onorariul de avocat urmează a fi solicitat pe cale separată.

În continuare, arată că, în opinia sa, din înscrisurile depuse la dosar, precum și din actele și soluția pronunțată în dosarul penal, rezultă că societatea nu se face vinovată cu privire la documentele financiar-contabile ținute și întocmite de aceasta și că nu există un prejudiciu.

de aceste considerente, solicită admiterea acțiunii și a celorlalte pretenții formulate în cauză.

Instanța declară închise dezbaterile și rămâne în pronunțare.

TRIBUNALUL

Deliberând asupra prezentei cauze, reține următoarele:

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Tribunalului Constanța - Secția de contencios administrativ și fiscal la data de 12.01.2024 sub nr. ####/118/2024, reclamanta SC ##### SRL în contradictoriu cu pârâtele DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE ##### - ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANTELOR PUBLICE CONSTANȚA, DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE ##### - SERVICIUL SOLUȚIONARE CONTESTAȚII și DIRECȚIA REGIONALĂ DE SOLUȚIONARE A CONTESTAȚIILOR, a solicitat că prin hotărârea ce se va pronunța să se dispună:

- Anularea deciziei de impunere nr. 332/09.05.2016 privind obligațiile fiscale de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 294/09.05.2016 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ##### - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Constanța prin care s-au stabilit în sarcina reclamantului obligații suplimentare de plată în cuantum de 1.247.768 lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe venit, precum și accesorii aferente acestora, calculate pentru perioada verificată (01.01.12-30.06.2015);

-anularea deciziei nr. #####/31.10.2023 privind soluționarea contestației, comunicată în data de 03.11.2023, emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Ministerului Finanțelor, privind soluționarea contestației administrative formulate împotriva Decizia de impunere privind obligațiile fiscale de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-CT 294/09.05.2016

- anularea obligației de plată a sumei de 1.247.768 lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe venit, precum și accesorii la acestea, calculate pentru perioada verificată.

În motivarea cererii s-a arătat de către reclamantă că în urma inspecției fiscale efectuate de DGRFP ##### - AJFP Constanța la ##### S.R.L. a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. 294/09.05.2016 și a fost emisă decizia de impunere nr. 332/09.05.2016 privind obligațiile fiscale; obligațiile fiscale suplimentare stabilite de organele fiscale în sarcina reclamantului în urma inspecției fiscale sunt în sumă de 1.247.768 lei.

Pentru a stabili aceste obligații fiscale suplimentare, inspecția fiscală a considerat ca în perioada verificată, societatea ##### S.R.L. a evidențiat în actele contabile cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale. În analiza inspectorilor fiscali s-au verificat raporturile comerciale dintre contestatoare și societățile PENCONSEXIM S.R.L., G.##### S.R.L., ##### REPARAȚII S.R.L., ##### CONSEXIM S.R.L., DIASTAS ##### S.R.L. și PRO ASB GOTIC CONSTRUCT S.R.L.

Împotriva deciziei de impunere nr. 332/09.05.2016 a formulat contestație iar D.G.R.F.P. #####-AJFP Constanța a suspendat soluționarea contestației, apreciind că este necesară sesizarea organelor de cercetare penală. Întrucât a fost soluționată latura penală a cauzei, respectiv dispunându-se clasarea cauzei având ca obiect săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, organul fiscal a procedat la soluționarea contestației, fapt pentru care a emis decizia nr. #####/31.10.2023 prin care a respins în totalitate contestația formulată în procedura prealabilă.

Împotriva acestei decizii s-a formulat prezenta contestație arătându-se în referire la TVA că potrivit procesului-verbal de control încheiat la data de 17.03.2015, inspectorii din cadrul AJFP Constanța-Inspecția fiscală au constatat faptul că societatea ##### S.R.L., a exercitat, în mod eronat, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru achiziția de bunuri și mărfuri de la furnizorii ##### S.R.L., ##### S.R.L., ##### S.R.L., ##### CONSEXIM S.R.L., DIASTAS ##### S.R.L. și ### ### ##### S.R.L. În opinia inspectorilor fiscali nu a fost posibilă stabilirea provenienței bunurilor, respectiv identificarea societății furnizoare.

Societatea ##### S.R.L. a înregistrat în evidența sa contabilă, în baza facturilor emise de furnizorii sus menționați, TVA deductibilă în sumă totală de 493.999 Iei aferenta unei baze de impozitare în sumă de 2.056.819 lei, astfel:

- pentru achizițiile de la societatea ##### S.R.L., TVA în sumă de 87.565 lei;
- pentru achizițiile de la societatea ##### S.R.L. TVA în sumă de 175.793 lei
- pentru achizițiile de la societatea ##### S.R.L., TVA în sumă de 35.887 lei;
- pentru achizițiile de la societatea ##### CONSEXIM S.R.L, TVA în sumă de 12.568 lei;
- pentru achizițiile de la societatea DI ASTAS ##### S.R.L TVA în sumă de 115.682 lei;
- pentru achizițiile de la societatea PRO ASB GOTIC CONSTRUCT S.R.L TVA în sumă de 66.504 lei.

Inspectorii fiscali au apreciat că este imposibil să se stabilească identitatea adevăratului furnizor al bunurilor, întrucât în opinia acestora, societățile sus menționate au avut un comportament fiscal neadecvat, fapt pentru care nu sunt îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de ducere a TVA în sumă de 493.999 lei. De asemenea, au apreciat că, în ceea ce privește legalitatea exercitării dreptului de deducere a TVA, trebuie avute în vedere concomitent două aspecte: cel de fond, care privește realitatea operațiunilor consemnate în documente și cel de formă, care îmbracă modul de completare a documentelor.

În cuprinsul raportului de inspecție fiscală, inspectorii fiscali au constatat că, în facturile emise de furnizori, la rubrica "cumpărător", nu este înscrisă adresa corectă sau nu este completată adresa cumpărătorului ##### S.R.L., iar în unele facturi nu este înscrisă cota de TVA.

S-a apreciat de către reclamantă că este vorba de abateri minore de la normele de comportament financiar-contabil și este exagerată decizia organelor fiscale de a împovăra societatea cu sumă de 1.247.768 lei, pentru motivele sesizate de aceștia; deși inspectorii fiscali au menționat în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală că facturile fiscale emise de către furnizori nu cuprind adresa corectă și/sau completă a cumpărătorului ##### S.R.L., nu este înscrisă cota de TVA, tot aceștia rețin ca aceste achiziții au legătură cu activitatea economică a societății ##### S.R.L.

S-a arătat de către reclamantă că toate materiale achiziționate de la furnizorii menționați mai sus se regăsesc în devizele/contractele încheiate ulterior cu clienții reclamantei.

Toate operațiunile desfășurate cu acești furnizori au fost înregistrate în deconturile de TVA (declarația 300) și declarațiile 394, reflectând în mod real prestațiile efectuate.

A precizat că a achiziționat de la societățile sus menționate servicii pentru desfășurarea normală a activității sale autorizate, pe care le-a achitat în conformitate cu prevederile legale și în mod implicit s-a procedat la deducerea TVA, în condițiile legii.

S-a apreciat de către reclamantă că TVA aferentă serviciilor/mărfurilor care au fost livrate este deductibilă în situația în care serviciile/mărfurile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, justificarea dreptului de deducere a taxei efectuându-se cu factura fiscală.

Referitor la impozitul pe profit s-a arătat de către reclamantă că potrivit R.I.F. încheiat la data de 17.03.2015, inspectorii din cadrul AJFP Constanța-Inspecția fiscală au constatat faptul că societatea ##### S.R.L., a înregistrat în evidențele sale contabile achiziții de mărfuri de la următorii furnizori: ##### S.R.L., ##### S.R.L., ##### S.R.L., ##### CONSEXIM S.R.L, D1ASTAS ##### S.R.L și PRO ASB GOTIC CONSTRUCT S.R.L iar în baza analizei de risc s-au constatat neconcordanțe cu privire la declarația 394, în baza art 109 alin. (9) din OG 92/2003, controlul a dispus cu termen de ducere la îndeplinire, corectarea declarațiilor informative 394 privind furnizorii ##### S.R.L. și ##### S.R.L., aspect dus la îndeplinire de către reclamantă, conform mențiunilor înscrise în Raportul de inspecție fiscală, pag. 10-11.

Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru perioada 01.01.2012 - 30.06.2015, inspectorii fiscali au calculat greșit atât veniturile contribuabilului, cât și cheltuielile acestuia pentru perioada respectivă. În mod eronat inspectorii fiscali au considerat că pentru comportamentul fiscal neadecvat ale prestatorilor sus menționați, să fie atrasă răspunderea societății reclamante.

În realitate pentru fiecare serviciu prestat de către societatea respectivă există documente justificative care confirmă realitatea prestației.

Prin documentele contabile puse la dispoziția organului de control, rezultă că societatea ##### SRL face dovada îndeplinirii cumulative a celor 4 condiții prevăzute de pct. 48 din Norme: (i) serviciile au fost efectiv prestate; (ii) între părți exista încheiat contract; (iii) există documente justificative ale operațiunilor respective și (iv) toate prestările de servicii au legătură cu obiectul de activitate al societății.

Faptul neînregistrării în evidențele furnizorului a operațiunilor respective nu îi este opozabil, societatea reclamantă neavând atribuții de control în domeniul respectării legislației fiscale, organele fiscale având în acest caz abilitatea de a sesiza organele competente în ce privește comportamentul declarat neadecvat al societăților ##### S.R.L., ##### S.R.L., ##### S.R.L., ##### S.R.L., ##### S.R.L., ##### S.R.L. DIASTAS ##### S.R.L și ### ### ##### S.R.L.

Mai mult decât atât, se precizează de către reclamantă că relațiile comerciale sunt reale, sunt dovedite atât din documentele prezentate cât și din realitatea încasării contravalorii serviciilor de la clienții săi.

Plățile făcute către societățile ##### S.R.L., ##### S.R.L., ##### S.R.L., ##### CONSEXIM S.R.L, DIASTAS ##### S.R.L și PRO ASB GOTIC CONSTRUCT S.R.L, se circumscriu activității curente a societății, îndeplinesc condițiile de deductibilitate prevăzute de Codul fiscal și au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile potrivit prevederilor Codului fiscal.

Reclamanta are o continuare în mediul de afaceri încă din anul 1994, nu a avut niciodată decizii de impunere suplimentare, nu au existat suspiciuni de evaziune fiscală în lunga perioadă de existență în mediul de afaceri, are o medie de 15-20 de salariați și parteneri exigenți în selectarea prestatorilor cu care colaborează, respectiv: Primăria ##### lui #####, ### ##### S.A., Șantierul #####. De altfel, încă de la momentul înființării (1994) și până la data prezentă, nu a întâmpinat dificultăți în vederea achitării creanțelor bugetare, fiind un contribuabil care a respectat întotdeauna scadențele fiscale.

În drept, a invocat art. 281 Cod procedura fiscală

Legal citată pârâta D.G.R.F.P. ##### a formulat întâmpinare (f.109 Vol.1), prin care a solicitat respingerea cererii de chemare în judecată ca nefondată, iar pe cale de excepție a invocat excepția lipsei calității procesuale pasive a D.G.R.F.P. ##### - Serviciul Soluționare Contestații motivat de faptul că nu există identitate între pârâta chemată în judecată - D.G.R.F.P. ##### - Serviciul Soluționare Contestații - și raportul juridic litigios în materie fiscală dedus judecății raportat la prevederile art. 36 din Codul de procedură civilă cu trimitere la prevederile Legii nr. 554/2004 a contenciosului administrativ.

S-a arătat de către pârâta că la data de 01.04.2022, ca urmare a intrării în vigoare a HG nr. 238/2022, drepturile și obligațiile Serviciului Soluționare Contestații din cadrul D.G.R.F.P. ##### au fost transferate la Ministerul Finanțelor. Cele ce preced reies și din cuprinsul deciziei nr. #####/31.10.2023 privind soluționarea contestației, emitent al actului contestat fiind Ministerul Finanțelor -Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor. Prin urmare, D.G.R.F.P. ##### - Serviciul Soluționare Contestații nu are calitate procesuală pasivă, această structură fiind transferată la Ministerul Finanțelor în cadrul structurii specializate de soluționare a contestațiilor -

Direcția Generală de Soluționare a Contestărilor, entitate care este emitentă a actului administrativ dedus judecății și care a fost indicată, în calitate de pârât, prin cererea de investire a instanței.

Prin Decizia de impunere nr. F-CT 332/09.05.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportul de inspecție fiscală nr. F-CT 294/09.05.2016 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Constanța, în baza căruia a fost emisă, au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în cuantum de 1.247.768 lei, cu titlu de: impozit pe profit: 329.093 lei, TVA: 493.999 lei, accesorii: 424.676 lei.

Referitor la motivele de nelegalitate invocate de către reclamantă s-a arătat de către pârâtă că situația de fapt fiscală existentă la momentul emiterii actului de impunere în materie fiscală contestat este următoarea:

S.R.L. a făcut obiectul unui control inopinat în vederea verificării documentelor de proveniență a mărfurilor achiziționate, situația intrărilor și ieșirilor și a stocurilor de materii prime și materiale, întocmirea registrelor de contabilitate și a bilanțelor de verificare, modul de înregistrare a veniturilor și a eventualelor plăți în numerar, în perioada 01.01.2012-31.12.2014, control inopinat finalizat cu încheierea Procesului-verbal din data de 17.03.2015 și emiterea Dispoziției de măsuri nr. 3044/18.03.2015 prin care s-a pus în vedere contribuabilului:

- Corectarea declarațiilor informative 394 pentru lunile aprilie 2013, mai 2013, august 2013, septembrie 2013, octombrie 2013, noiembrie 2013, decembrie 2013 și ianuarie 2014 pentru furnizorul ##### S.R.L.

- Corectarea declarațiilor informative 394 pentru lunile noiembrie 2012, decembrie 2012, aprilie 2013, iulie 2013, august 2013, septembrie 2013, și decembrie 2013 privind furnizorul ##### S.R.L..

Prin adresa înregistrată la organul fiscal sub nr. 4207/21.04.2015, ##### S.R.L. a comunicat îndeplinirea măsurilor dispuse.

Ulterior, a fost emis avizul nr. 217/01.09.2015 privind derularea inspecției fiscale la contribuabilul ##### S.R.L. privind TVA (01.07.2012-30.06.2015), impozit pe profit (01.01.2012-30.06.2015) și impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice (01.07.2012-30.06.2015).

Controlul fiscal a constatat următoarele:

- ##### S.R.L. a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a TVA pentru achiziții de bunuri și servicii de la furnizori interni pentru care nu a fost posibilă stabilirea provenienței bunurilor, respectiv identificarea adevăratelor societăți furnizoare

- în urma verificării modului de declarare în amonte a lanțului de livrare al acestor produse, s-a constatat faptul că în urma verificării modului de declarare în declarațiile informative cod 394 a lanțului de livrare al produselor achiziționate, în baza facturilor emise de furnizorii contribuabilului, este imposibil să se stabilească identitatea adevăratului furnizor al bunurilor

- în condițiile nedeclarării TVA colectată de către furnizori, nu au fost respectate prevederile art. 134 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 potrivit căruia faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor

- facturile de achiziție nu cuprind toate informațiile obligatorii prevăzute la art. 155 alin. 19 din Legea nr. 571/2003

•până la data încheierii raportului de inspecție fiscală, administratorul ##### S.R.L. nu a prezentat documente corectate în sensul art. 159 alin. 1 lit. b din Codul fiscal.

S-a arătat de către pârâtă că motivarea contestației administrative diferă în mod fundamental de motivarea cererii de investire a instanței cu constatarea nelegalității actului prin care a fost analizată contestația administrativă; reclamanta nu a supus analizei organului de soluționare contestații criticile invocate în cererea de chemare în judecată nu se poate aprecia asupra legalității deciziei de soluționare a contestației din perspectiva acestora; reclamanta nu aduce, efectiv, critici de nelegalitate a deciziei nr. #####/31.10.2023 privind soluționarea contestației, act administrativ care poate face obiectul acțiunii în contencios administrativ fiscal potrivit art. 281 alin. 2 din Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679 Codul de procedură, ci se limitează să prezinte fragmente din hotărâri CJUE fără legătură cu situația de fapt fiscală existentă la momentul efectuării inspecției fiscale.

S-a arătat de către pârâtă că situația fiscală a reclamantei a fost analizată de la caz la caz, astfel cum reiese din actul de control, pentru fiecare achiziție în parte, cu aplicarea legii corespunzătoare, respectiv a jurisprudenței naționale și/sau comunitare; câtă vreme reclamanta, în dovedirea deductibilității operațiunilor efectuate s-a mărginit doar la simple afirmații potrivit cu care bunurile și serviciile achiziționate au fost înscrise în facturi înregistrate în evidențele contabile și declarații fiscale, în mod legal s-a conturat convingerea organelor de inspecție fiscală în sensul neîntâlnirii condițiilor legale în privința reținerii caracterului deductibil al acestor cheltuieli, atât din perspectiva TVA, cât și a calculului bazei de impunere aferent impozitului pe profit.

În mod legal inspecția fiscală a evaluat conduita subiectivă reală a contribuabilului pentru fiecare tranzacție în parte, în funcție de situația concretă în care s-a desfășurat aceasta și prin raportare la posibilitatea concretă a contribuabilului de a avea acces la anumite informații referitoare la furnizorii săi, la diligentele la care era obligat conform legii.

În drept, a invocat disp. Cod pr. civ.

În dovedire, a solicitat încuviințarea probei cu înscrisuri.

Prin întâmpinarea din data de 20.02.2024, pârâtul Ministerul finanțelor prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ##### a solicitat respingerea contestării formulate împotriva Deciziei nr. #####/31.10.2023 emise de Ministerul Finanțelor.

În motivare, pârâta a învederat instanței de fond că, referitor la obligațiile fiscale în sumă totală de 1.247.768 lei, reprezentând impozit pe profit 329.093 lei, taxă pe valoare adăugată 493.999 lei și 424.676 lei accesorii, aferente facturilor emise de ##### S.R.L., ##### S.R.L., ##### S.R.L., ##### S.R.L., ##### S.R.L., ##### S.R.L., s-au constatat în evidența contabilă cheltuieli cu achiziții de la furnizorii ##### S.R.L., ##### S.R.L., ##### S.R.L., ##### S.R.L., ##### S.R.L. și ##### S.R.L. în valoare de 2.056.819 lei și TVA în valoare de 493.999 lei, reprezentând diverse materiale și prestări servicii.

A precizat că, urmare verificării fiscale, s-a stabilit ca respectivele cheltuieli să nu fie deductibile, iar taxa pe valoarea adăugată să nu îndeplinească condițiile de deducere, în temeiul dispozițiilor art. 21 alin. 4 lit. f), art. 145 alin. 1 și art. 146 alin. 1 lit. a), art. 155 alin. 19 lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, deoarece facturile în cauză nu au cuprins toate informațiile obligatorii prevăzute la art. 155 alin. 19 din același act normativ.

A mai arătat pârâta că, urmare verificării modului de declarare în amonte a lanțului de livrare a produselor achiziționate de către reclamantă, în baza declarațiilor informative cod 394, organul de inspecție fiscală a constatat că a fost imposibil să se stabilească identitatea adevăratului furnizor al bunurilor și serviciilor.

A menționat faptul că reclamanta nu a prezentat facturile fiscale înregistrate în evidența contabilă emise de ### ### ##### S.R.L. nr. 1705/03.11.2014 (20.300 lei baza impozabilă și 4.872 lei TVA), nr. 1010/02.11.2014 (27.900 lei baza impozabilă și 6.696 lei TVA), nr. 1015/05.12.2014 (38.750 lei baza impozabilă și 9.300 lei TVA) și nr. 1022/10.12.2014 (27.000 lei baza impozabilă și 6.480 lei TVA). A expus faptul că, având în vedere problema realității operațiunilor desfășurate, organul de inspecție fiscală a întocmit și a transmis către Parchetul de pe lângă Tribunalul Constanța Sesizarea penală nr. 3416/26.04.2016, solicitând cercetări pentru a analiza dacă faptele care au condus la prejudicierea bugetului de stat cu suma totală de 1.247.767 lei sunt susceptibile să întrunească elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală, prevăzute la art. 9 alin. 1 lit. c) din Legea nr. 241/2005, constând în evidențierea în actele contabile a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive.

În continuare, pârâta a susținut că în drept sunt aplicabile dispozițiile din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în special art. 277 alin. (3) privind reluarea procedurii administrative la încetarea motivului suspendării, coroborate cu O.M.F. nr. 1021/2022, conform căruia structura de soluționare a contestațiilor se va pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de clasare penală, în măsura în care acestea au implicații asupra aspectelor fiscale.

Potrivit acesteia, rezultă că organul de soluționare trebuie să se pronunțe în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale.

A mai precizat pârâta că, prin Ordonanța de clasare din 18.02.2020 a Înaltei ##### de Casație și Justiție - D.I.I.C.O.T. în dosarul nr. 886/D/P/2019, s-a dispus clasarea cauzei privind relațiile comerciale dintre reclamantă și ##### S.R.L., ### ### ##### S.R.L., ##### S.R.L. și ##### S.R.L., motivând că, deși planează suspiciunea fictivității relațiilor comerciale, în lipsa unor probe solide nu a putut fi probată cu certitudine această suspiciune.

Totodată, a relatat că prin Ordonanța de clasare din 21.05.2021 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Constanța în dosarul nr. #####/P/2019, s-a dispus clasarea cauzei referitor la achizițiile de la ##### S.R.L. deoarece s-a împlinit termenul de prescripție a răspunderii penale.

A mai invocat faptul că prin Ordonanța de clasare din 15.05.2023 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Constanța în dosarul nr. #####/P/2021, s-a dispus clasarea cauzei referitor la achizițiile de la ##### S.R.L. deoarece s-a împlinit termenul de prescripție, deși prin ordonanța din 14.04.2021 s-a constatat că SC ##### SRL a înregistrat achiziții de la ##### S.R.L. care nu au avut la bază tranzacții reale. Pârâta a subliniat că soluțiile de clasare nu echivalează cu nedatorarea obligațiilor fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr. F-CT 332/09.05.2016, mai ales că organele penale au confirmat suspiciunea fictivității tranzacțiilor.

A arătat că se impune analizarea îndeplinirii condițiilor de deducere a cheltuielilor și a TVA în temeiul Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal în vigoare în perioada iulie 2012 - decembrie 2014. A precizat că, potrivit art. 19 și art. 21 din Codul fiscal și Normelor metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cheltuielile deductibile trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și să fie înregistrate în contabilitate în baza unor documente justificative

legale, iar prestările de servicii trebuie să aibă la bază contracte și să fie justificate cu situații de lucrări sau procese verbale de recepție.

În ceea ce privește TVA, pârâta a invocat art. 145 alin. 1, art. 146 alin. 1 lit. a) și art. 155 alin. 19 din Codul fiscal, precum și Normele metodologice, arătând că dreptul de deducere necesită îndeplinirea cumulativă a condițiilor de fond (utilizarea în scopul operațiunilor taxabile) și de formă (deținerea unei facturi originale care să cuprindă toate informațiile obligatorii). A mai menționat că, potrivit jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene (cauzele C-338/98, C-438/09, C-274/10), cerințele de fond reglementează temeiul dreptului de deducere, în timp ce cerințele de formă reglementează modalitățile de control și buna funcționare a sistemului.

A mai expus faptul că, potrivit art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 și Ordinului M.F.P. nr. 3512/2008, documentele justificative trebuie să cuprindă elemente principale precum denumirea, data, părțile implicate, conținutul operațiunii, datele cantitative și valorice, precum și semnăturile persoanelor responsabile.

A subliniat că factura, pentru a fi document justificativ, trebuie să conțină datele complete ale furnizorului și beneficiarului, inclusiv adresa, datele delegatului, mijlocul de transport și ora livrării.

Pârâta a relatat că, în perioada iulie 2012 - decembrie 2014, reclamanta a înregistrat cheltuieli de 2.056.819 lei și TVA de 493.999 lei de la șase furnizori: ##### S.R.L. (13 facturi, 64.935 lei), ##### S.R.L. (61 facturi, 452.423 lei), ##### S.R.L. (63 facturi, 908.273 lei), ##### S.R.L. (14 facturi, 595.820 lei), ##### S.R.L. (35 facturi, 185.401 lei) și #### S.R.L. (14 facturi, 352.604 lei). A arătat că obiectele de activitate ale furnizorilor (consultanță, inginerie, comerț cu amănuntul cu produse alimentare, instalații electrice) nu corespund în mod adecvat cu bunurile și serviciile facturate (materiale de construcții, absorbante petroliere, chirie buldoexcavator). A mai precizat că, din analiza facturilor, rezultă lipsa adresei complete a cumpărătorului, menționându-se doar „Constanța”, și a subliniat că reclamanta nu a prezentat documentele corectate până la încheierea raportului de inspecție, deși administratorul a fost informat despre posibilitatea corectării.

Referitor la probatoriul penal, pârâta a menționat că pentru ##### S.R.L. s-a constatat că furnizorul nu era înregistrat în scop de TVA în ianuarie 2013, iar ulterior aplica TVA la încasare fără a menționa acest aspect pe facturi, acestea neîndeplinind condițiile de fond. În relația cu ##### S.R.L., a relatat că martorul ##### a declarat că a preluat societatea în schimbul unei sume de bani, neavând cunoștință despre activitatea efectivă a acesteia.

A mai arătat că, în cazul ##### S.R.L., organul penal a constatat un prejudiciu de 59.806 lei și a reținut că achizițiile nu au avut la bază tranzacții reale, fapt care confirmă concluziile inspecției fiscale.

Pârâta a susținut că furnizorii nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, invocând și art. 155 alin. 24 din Codul Fiscal privind garantarea autenticității originii și integrității conținutului facturilor.

A invocat decizia Curții în cauza C-255/02 (HALIFAX), stabilind că tranzacțiile care creează o situație artificială pentru a obține deducerea TVA nu trebuie luate în considerare.

A mai precizat că orice artificiu fără conținut economic, menit doar să obțină un avantaj fiscal (diminuarea profitului impozabil și a TVA de plată), trebuie ignorat.

În concluzie, pârâta a susținut că facturile nu îndeplinesc calitatea de document justificativ conform Legii contabilității și O.M.F.P. nr. 3512/2008, deoarece nu s-a probat realitatea livrărilor și lipsesc elementele obligatorii prevăzute la art. 155 din Codul fiscal.

A subliniat prevalența substanței asupra formei și obligația reclamantei de a demonstra îndeplinirea condițiilor legale de deducere, conform jurisprudenței CJUE (cauzele Gabalfrisa, ##### Reisdorf). A mai arătat că, potrivit Directivei #####CE și jurisprudenței naționale (Decizia ICCJ nr. 398/2016), deducerea TVA necesită îndeplinirea cumulativă a condițiilor de fond și de formă, inclusiv adresa completă a părților.

A precizat că, pentru ##### S.R.L., înregistrarea TVA a fost anulată din oficiu, nu se mai poate beneficia de dreptul de deducere conform art. 11 alin. 1⁴ din Codul fiscal pentru facturile din mai și septembrie 2014. A mai menționat că reclamanta nu a prezentat duplicatele facturilor de la #### S.R.L., deși avea această posibilitate conform art. 276 alin. 4 din Legea nr. 207/2015. A combătut argumentul reclamantei privind dovada utilizării bunurilor, arătând că nu se cunosc furnizorii reali și că, potrivit Deciziei ICCJ nr. 5679/2013, fără probe privind proveniența bunurilor, operațiunile sunt considerate fără documente legale de proveniență.

Astfel, pârâta a considerat că s-a stabilit corect dreptul de a nu deduce cheltuielile de 2.056.819 lei și TVA de 493.999 lei. A mai susținut menținerea obligațiilor fiscale accesorii în sumă de 424.676 lei (dobânzi și penalități), deoarece accesoriul urmează principalul.

În final, pârâta a solicitat respingerea acțiunii ca nefondată și menținerea Deciziei de soluționare a contestației nr. 3697/31.10.2023, a Deciziei de impunere nr. 332/09.05.2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr. 294/09.05.2016.

În drept, pârâta a invocat prevederile art. 205 și art. 411 alin. 1 pct. 2 din Codul de procedură civilă, art. 21 alin. 4 lit. f), art. 145 alin. 1, art. 146 alin. 1 lit. a), art. 146, art. 153 alin. 9 lit. d) și art. 155 alin. 5 și alin. 19 lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 174 și art. 276 alin. 4 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art. 9 alin. 1 lit. c) din Legea nr. 241/2005, ale H.G. nr. 44/2004, Ordinului M.F.P. nr. 3512/2008, precum și art. 168 lit. a) și art. 178 lit. a) din Directiva #####CE.

În dovedire, pârâta a solicitat proba cu înscrisuri.

Analizând actele și lucrările dosarului, instanța reține următoarele:

în vedere încheierile interlocutorii din data de 11.06.2024, respectiv 15.09.2026, instanța va respinge ca fiind introdusă împotriva unor persoane fără calitate procesual pasivă, cererea de chemare în judecată formulată de reclamanta ##### SRL, în contradictoriu cu pârâtele DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE ##### - SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII și DIRECTIA REGIONALA DE SOLUTIONARE A CONTESTATIILOR

În fapt, prin decizia de impunere nr. 332/09.05.2016, s-au stabilit în sarcina reclamantei obligații suplimentare de plată în cuantum de 1.247.768 lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată și impozit, precum și accesorii aferente acestora, calculate pentru perioada verificată (01.01.12-30.06.2015).

Împotriva Deciziei de impunere nr. 332/09.05.2016, reclamanta a formulat contestație administrativă, a cărei soluționare a fost suspendată de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice #####, apreciindu-se necesară sesizarea organelor de cercetare penală.

Cercetările penale astfel declanșate s-au finalizat prin mai multe soluții de clasare, pronunțate succesiv și pentru motive diferite, astfel cum a fost evidențiat în decizia de impunere nr. 36971/31.10.2023: (i) prin Ordonanța din 18.02.2020 a Direcției de Investigare a Infraacțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism, în dosarul nr. 886/D/P/2019, s-a dispus clasarea cauzei privind relațiile comerciale ale reclamantei cu furnizorii ##### S.R.L., ##### S.R.L., ##### S.R.L. și ##### S.R.L., motivându-se că suspiciunea de fictivitate a acestor relații comerciale nu a putut fi probată cu certitudine, în lipsa unor probe solide; (ii) Prin Ordonanța de clasare din 15.05.2023 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Constanța în dosarul nr. ####/P/2021, s-a dispus clasarea cauzei referitor la achizițiile de la ##### S.R.L. deoarece s-a împlinit termenul de prescripție, deși prin ordonanța din 14.04.2021 s-a constatat că SC ##### SRL a înregistrat achiziții de la ##### S.R.L. care nu au avut la bază tranzacții reale, reținându-se un prejudiciu de 59.806 lei; (iii) prin Ordonanța din 21.05.2021 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Constanța, în dosarul nr. ####/P/2019, s-a dispus clasarea cauzei privind achizițiile de la furnizorul ##### S.R.L., de asemenea ca urmare a împlinirii termenului de prescripție a răspunderii penale, fără vreo constatare de fapt asupra realității tranzacțiilor.

Ulterior finalizării cercetărilor penale, întrucât motivul suspendării contestației administrative a încetat, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Ministerului Finanțelor a reluat procedura de soluționare a contestației și, prin Decizia nr. #####/31.10.2023, a respins în totalitate contestația administrativă formulată împotriva Deciziei de impunere nr. 332/09.05.2016, menținând în întregime obligațiile fiscale suplimentare stabilite prin aceasta.

În drept, potrivit art. 19 alin.1 din legea 571/2003, Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

Potrivit pct. 15 din Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile (Anexa nr. 1), aprobate prin Ordinul MEF nr. 3512/2008, Factura se întocmește și se utilizează în conformitate cu prevederile Codului fiscal. Pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii pentru care persoanele impozabile sunt scutite fără drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată și nu sunt obligate să întocmească facturi, în conformitate cu prevederile Codului fiscal și ale normelor metodologice de aplicare a acestuia, operațiunile economice se înregistrează în baza contractelor încheiate între părți și a documentelor financiar-contabile sau bancare care să ateste acele operațiuni, cum sunt: aviz de însoțire a mărfii, chitanță, dispoziție de plată/încasare, extras de cont bancar, nota de contabilitate etc., după caz.

Potrivit art. 155 ##### lit. f) și j) din legea #####/2003 privind Codul fiscal, Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații (...) f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă; j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;

Potrivit pct. 31 din Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, aprobate prin Ordinul MEF nr. 3512/2008, ##### operativ-contabilă constă

în ținerea, în cadrul fiecărei gestiuni, a evidenței cantitative a bunurilor, pe feluri, cu ajutorul fișelor de magazie.

În contabilitate, această metodă constă în ținerea evidenței valorice pe conturi de materiale, desfășurate valoric pe gestiuni, iar în cadrul gestiunilor, pe grupe sau subgrupe de materiale, după caz.

Controlul exactității înregistrărilor din evidența gestiunilor și din contabilitate se asigură prin evaluarea stocurilor cantitative, transcrise din fișele de magazie în registrul stocurilor.

În metoda operativ-contabilă se pot folosi următoarele formulare comune pe economie:- ##### de magazie (cod 14-3-8 și 14-3-8/a, după caz);- ##### de cont pentru operațiuni diverse (cod 14-6-22);- Registrul stocurilor (cod 14-3-11 și 14-3-11/a).

Fișele de magazie servesc pentru evidența cantitativă, pe feluri de stocuri, la locul de depozitare, iar în contabilitate, pentru controlul operațiunilor înregistrate de gestionar sau persoana desemnată, pentru preluarea în registrul stocurilor a cantităților aflate în stoc, precum și pentru calculul valorii bunurilor existente în stoc la sfârșitul lunii (perioadei), în scopul confruntării cu datele din contabilitatea sintetică.

La gestiune, fișele de magazie se țin în ordinea în care sunt înscrise materialele în registrul stocurilor. În aceste ##### cantitățile se înregistrează zilnic de gestionar sau persoana desemnată, pe baza documentelor de intrare (factură, aviz de însoțire a mărfii, notă de recepție și constatare de diferențe etc.) și a documentelor de ieșire (bon de consum, fișă limită de consum, aviz de însoțire a mărfii, factură, bon de transfer etc.), poziție cu poziție. De asemenea, în fișele de magazie se înscriu plusurile de la inventar pe coloana "Intrări" și minusurile de la inventar pe coloana "Ieșiri" (...)

Potrivit pct. 33 din Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, aprobate prin Ordinul MEF nr. 3512/2008, ##### cantitativ-valorică pentru materii prime, materiale consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar în depozit, semifabricate, produse finite, produse reziduale, mărfuri, animale și ambalaje constă în ținerea evidenței cantitative pe feluri de stocuri în cadrul fiecărei gestiuni, iar în contabilitate a celei cantitativ-valorice. Conturile sintetice care reflectă stocurile de valori materiale se desfășoară în analitic pe gestiuni. Verificarea exactității înregistrărilor din evidența de la locurile de depozitare și din contabilitate se efectuează prin punctajul periodic dintre cantitățile operate în fișele de magazie și cele din fișele de cont analitic din contabilitate.În metoda cantitativ-valorică se pot folosi următoarele formulare:- ##### de magazie (cod 14-3-8 și 14-3-8/a, după caz);- ##### de cont pentru operațiuni diverse (cod 14-6-22 și 14-6-22/a);- Balanța analitică a stocurilor (cod 14-6-30/c).##### cantitativă a materialelor se ține la gestiune cu ajutorul fișelor de magazie, care se țin în ordinea fișelor de cont analitic din contabilitate. În fișele de magazie, înregistrările se fac zilnic, de către gestionar sau de către persoana desemnată, pe baza documentelor de intrare și de ieșire a materialelor (...)

Potrivit art. 21 alin.1 și 4 litera f) din legea 571/2003, (1)Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;

Potrivit art. 134 alin.1 și 2 din legea 571/2003, (1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

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

Potrivit art. 145 alin.1 și 2 litera a) din legea 571/2003, (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei. (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:a) operațiuni taxabile;

Potrivit art. 146 alin.1 litera a) din legea 571/2003, Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții: a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

Potrivit art. 6 O.G.92/2003, Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

Potrivit art. 105 alin.1 O.G.92/2003, Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.

Aplicând aceste dispoziții legale, care au fost avute în vedere de organele fiscale la emiterea actelor administrativ-fiscale contestate, instanța reține că elementele litigioase privesc perioada iulie 2012 - decembrie 2014, în care reclamanta a înregistrat cheltuieli de 2.056.819 lei și TVA de 493.999 lei de la șase furnizori: ##### S.R.L. (13 facturi, 64.935 lei), ##### S.R.L. (61 facturi, 452.423 lei), ##### S.R.L. (63 facturi, 908.273 lei), ##### S.R.L. (14 facturi, 595.820 lei), ##### S.R.L. (35 facturi, 185.401 lei) și ### ## S.R.L. (14 facturi, 352.604 lei).

Se reține că obiectul de activitate al societății reclamante, pentru perioada relevantă, era Activități și servicii de decontaminare, cod CAEN 3900.

În privința furnizorilor anterior menționați, instanța reține că din cuprinsul documentației depuse de către reclamantă, precum și de către părâte, referitoare la actele care au stat la baza întocmirii actelor administrativ-fiscale contestate, coroborate cu raportul de expertiză fiscală întocmit în cauză de expert ##### (f.17 și urm. Vol.4), precum și cu raportul suplimentar de expertiză fiscală, respectiv notele de clarificare/rectificative (f.126 și urm., f.134 și urm.), întocmite de același expert (f.115 și urm. Vol.4), vor fi evidențiate următoarele aspecte:

1.Societatea reclamantă nu a prezentat contracte încheiate pentru furnizarea acestor bunuri și servicii de către furnizorii analizați.

Instanța reține aspectul că lipsa unor contracte încheiate în formă scrisă nu reprezintă un element determinant în urma căruia să fie înlăturată posibilitatea diminuării bazei de impozitare a impozitului pe profit ori posibilitatea deducerii TVA. Cel mult, prezentarea unor atare contracte ar fi fost de natură să întărească o prezumție în sensul existenței efective a respectivelor operațiuni,

în cadrul verificării documentare. Prin urmare, instanța reține că lipsa respectivelor contracte în formă scrisă nu are o înrăurire asupra soluției în speță.

2.Societatea reclamantă nu a ținut o evidență organizată a stocurilor pe furnizori, nefiind astfel posibilă o asociere directă între fiecare achiziție și fiecare livrare/utilizare.

Sub acest aspect, expertul desemnat de instanță a conchis în sensul că din relațiile contractuale dintre reclamantă cu proprii săi clienți, pentru perioada analizată, nu se poate face o asociere directă între fiecare sursă de aprovizionare și fiecare lucrare/livrare, deoarece materialele se consumă în mod global (f.23 Vol.4). Instanța reține, deopotrivă, că sarcina păstrării unor evidențe care să ateste existența, trasabilitatea și corespondența efectivă (iar nu pur abstractă) cu activitatea societății reclamante îi aparține acesteia, iar nu organelor fiscale. Împrejurarea că materialele au caracter fungibil și că acestea sunt utilizate în mod global în activitatea societății nu exonerează însă contribuabilul de obligația de a ține evidențe contabile și operative apte să permită verificarea intrării în gestiune, a mișcării și a ieșirii bunurilor, precum și a destinației concrete a acestora în cadrul activității economice. Nu este necesară, prin ea însăși, identificarea fizică a fiecărui bun cu o anumită factură, însă trebuie să existe un ansamblu de documente care să permită verificarea realității operațiunii și a utilizării bunurilor în scopul desfășurării operațiunilor taxabile, iar simpla existență a unor contracte cu clienți care presupune inclusiv utilizarea unor anumitor cantități din bunurile respective nu are caracter suficient, în condițiile în care evidențele pe care reclamanta ar fi trebuit să le țină (bonuri de consum, ##### de magazie) lipseau, astfel cum urmează a fi detaliat.

Nu în ultimul rând, instanța are în vedere că nerezținerea întrunirii condițiilor de tipicitate privind infracțiunea de evaziune fiscală, prevăzută de art. 9 alin.1 litera c) din legea 241/2005, pentru care a fost cercetată, ori operarea prescripției răspunderii penale, nu reprezintă elemente de natură să conducă la prezumția că aceasta a îndeplinit condițiile privind deducerea TVA și diminuarea bazei de impozitare. Astfel, independent de aspectul că din punct de vedere penal, s-a reținut că nu sunt îndeplinite toate condițiile de existență a infracțiunii de evaziune fiscală, față de perioada de timp lungă scursă de la momentul acțiunii, care nu mai permitea decât un probatoriu ce contura o suspiciune privind caracterul infracțional al activității reclamantei, respectiv asupra fictivității operațiunilor comerciale litigioase, acest aspect nu înseamnă că, din punct de vedere fiscal, respectiv al analizei privind îndeplinirea condițiilor privind deducerea TVA/diminuarea bazei de impozitare, reclamanta era scutită de obligația de a dovedi îndeplinirea condițiilor prevăzute de lege, precum nici faptul că probatoriul privind avantajele fiscale urmărite de reclamantă ar putea să fie mai sumar decât cel necesar.

Mai mult decât atât, astfel cum urmează a fi detaliat și în considerentele următoare, față de imposibilitatea de a se stabili, pe baza ansamblului documentelor prezentate, în ce măsură operațiunile facturate corespund unor achiziții efective de bunuri și servicii și în ce măsură acestea au fost destinate în concret operațiunilor economice ale reclamantei, aceasta nu poate fi considerată a îndeplini condițiile pentru avantajele fiscale urmărite.

3.Se observă că expertul a mai apreciat inițial, prin raportare la principiul fungibilității bunurilor (art. 541 C.civ.), că materialele achiziționate ar trebui să fie considerate utilizate, indiferent de sursa de achiziție, în activitatea economică a reclamantei, iar acest simplu aspect ar fi suficient pentru a fi considerat că bunurile au fost utilizate în activitatea economică a reclamantei, față de lucrările/serviciile realizate. În primul rând, instanța reține că în cadrul unei

verificări detaliate a documentației deținute de societatea reclamantă, o atare concluzie are caracter pur generic și nu constituie o dovadă solidă în acest sens. Mai mult decât atât, însuși expertul a depus un raport de expertiză suplimentar, prin care a precizat în mod expres că în urma unei analize suplimentare, concluziile sale, fundamentate în mod determinant pe note interne ale reclamantei, fără valoare de document justificativ în sensul OMFP nr. 3512/2008, nu pot fi menținute de către acesta, iar mai mult decât atât, având în vedere lipsa oricăror documente de gestiune, precum bonuri de consum, ##### de magazie, rapoarte de producție etc.), nu poate fi justificată ieșirea din stoc a respectivelor materiale. Expertul a concluzionat, deopotrivă, asupra imposibilității stabilirii cu certitudine a utilizării legale (potrivit activității economice a reclamantei) a materialelor achiziționate, în lipsa unei evidențe a gestiunii. Sub acest aspect, instanța are în vedere aspectul că raportul de expertiză constituie un mijloc de probă destinat lămuririi instanței de judecată asupra unor împrejurări de fapt tehnice, iar existența unui punct de vedere suplimentar ori a unei reveniri asupra unui punct de vedere, argumentat din punct de vedere tehnic, nu poate avea decât rolul de a lămuri cu o acuratețe mai mare asupra împrejurărilor de fapt relevante, fiind independent aspectul depunerii acestuia din proprie inițiativă de către expert, cu atât mai mult în condițiile în care instanța urma fie să îi solicite precizări suplimentare, fie să înlătore, oricum, concluziile asupra cărora expertul a revenit ulterior.

Se observă, așadar, că expertul a detaliat prin raportul suplimentar din data de 10.06.2025 (f.116 și urm.), asupra faptului că în ceea ce privește bunurile litigioase destinate în principal revânzării, deși societatea reclamantă a depus facturi și avize de însoțire a mărfii, respectiv comenzi ale clienților, aceasta nu deține o evidență scriptică de gestiune, nu a prezentat ##### de magazie din care să poată fi verificate mișcările stocurilor, completitudinea înregistrărilor, precum nici nu a prezentat liste de inventar în vederea verificării stocurilor. Or, în acord cu cele reținute de expert, instanța reține că lipsa unei organizări coerente a documentelor de gestiune determină imposibilitatea stabilirii cu certitudine a trasabilității, respectiv imposibilitatea verificării, pe baza evidențelor societății, a circuitului bunurilor și, în consecință, împiedică stabilirea, cu gradul de certitudine necesar acordării avantajului fiscal, a faptului că bunurile înscrise în facturile litigioase au intrat efectiv în gestiunea reclamantei și au fost ulterior utilizate în cadrul operațiunilor sale economice, iar aceste elemente aparțin culpei reclamantei.

Împrejurarea că, în cadrul cercetărilor penale, nu s-a putut stabili existența infracțiunii, fie ca urmare a insuficienței probelor, fie ca urmare a intervenirii prescripției răspunderii penale, nu înlătură posibilitatea organului fiscal și a instanței de contencios administrativ de a analiza, în mod autonom, dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute de legislația fiscală pentru acordarea dreptului de deducere a TVA și pentru recunoașterea caracterului deductibil al cheltuielilor.

Deopotrivă, în ceea ce privește bunurile litigioase indicate de reclamantă a reprezenta materiale utilizate în cadrul lucrărilor sau în procesul de producție, instanța reține că reclamanta s-a prevalat de facturi însoțite de note interne de calcul privind consumurile aferente. Cu toate acestea, notele interne de care s-a prevalat, astfel cum a fost evidențiat, nu reprezintă documente justificative, iar mai mult decât atât, astfel cum a evidențiat expertul (f.116 Vol.4), acestea nici nu conțin preț unitar sau valoare, astfel încât, cu atât mai puțin, nu pot sprijini o verificare corespunzătoare. De altfel, acestea nici nu sunt susținute de documente de gestiune, precum bonuri de consum ##### de magazine, liste de inventar sau situații de lucrări, fiind imposibilă trasabilitatea materialelor de la achiziție până la utilizare efectivă.

Astfel cum a fost pe larg evidențiat în raportul de expertiză (f.117 Vol.4), materialele litigioase au fost înregistrate fie în conturi de stocuri 301 Materii prime, 302 Materiale consumabile, 371 Mărfuri. Înregistrarea acestor bunuri în conturile de stocuri impunea existența unor evidențe contabile și operative apte să permită identificarea intrărilor, ieșirilor și soldurilor. Reclamanta trebuia, astfel, să aibă o evidență cantitativ-valorică a intrărilor și ieșirilor de materiale, fie în conturi de cheltuieli - 604 Cheltuieli privind materialele nestocate, care impunea trasabilitatea acestora, concluziile expertului fiind în sensul că deși reclamanta a prezentat contracte cu clienții în privința cărora ar putea fi reținută o compatibilitate cu materialele litigioase, nu poate fi făcut abstracție de faptul că existența facturilor de vânzare, în lipsa documentelor justificative, nu este suficientă pentru a confirma cu certitudine consumul efectiv, în lipsa unui circuit documentar complet.

4.În același sens, nici în ceea ce privește facturile de servicii achiziționate, instanța, în acord cu concluziile raportului de expertiză, astfel cum a fost completat, constată că nu poate fi reținută existența unor dovezi certe privind utilizarea efectivă a serviciilor facturate în cadrul procesului economic al societății. Simpla înregistrare a facturilor în contabilitate nu este suficientă, în lipsa unor înregistrări sau a altor elemente obiective care să permită identificarea concretă a serviciilor prestate, a beneficiarului acestora, a modalității și perioadei prestării și a legăturii acestora cu operațiunile taxabile ale reclamantei.

5.Deopotrivă în mod distinct, instanța notează faptul că în ceea ce privește facturile evidențiate la pct. 1 literele a)-e) în raportul de expertiză (f.22, Vol. 4), indicate de către reclamantă în declarațiile D300 și D394, ca reprezentând achiziții de la societatea PRO ASB Gotic, în cuantum total de 145.328 lei cu TVA, acestea nu se regăsesc în documentație și nu au fost identificate nici în urma verificărilor efectuate de către expert, astfel încât nu poate fi analizată în mod corespunzător nici natura bunurilor sau serviciilor achiziționate, precum nici, cu atât mai puțin, dacă au legătură cu activitatea economică a reclamantei, neputând astfel sta la baza avantajelor fiscale urmărite de reclamantă (diminuarea bazei de impozitare, deducerea TVA).

6.Instanța notează faptul că în ceea ce privește achizițiile efectuate de reclamantă de la societatea ##### SRL, ulterior datei de 01.05.2014, în cuantum total de 97341 lei, corespunzătoare unei TVA de 18841 lei, respectiva societate avea codul TVA anulat din data de 01.05.2014, iar potrivit art. 11 indice 1 alin.4 din legea 571/2003, Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii persoane impozabile stabilite în #####, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b)-e) și h) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență.

Instanța reține însă, sub acest aspect, că argumentul de la prezentul punct nu poate fi reținut în defavoarea reclamantei, câtă vreme din înregistrările depuse de către pârâtă, nu rezultă data la care societatea ##### SRL a fost înscrisă în registrul menționat la art. 11 indice 1 alin.4 din legea 571/2003, iar din verificările efectuate din oficiu de instanță (f.182 Vol.4), pe site-ul <https://www.anaf.ro/RegistruTVA/searchVAT>, se observă că nu este evidențiată data anulării înregistrării în scopuri de TVA a respectivei societăți.

7.Referitor la viciile de formă ale facturilor analizate de către organele fiscale, consemnate a fi neindicarea adresei complete a cumpărătorului (societatea reclamantă) ori neindicarea codului TVA al vânzătorului, instanța reține că organele fiscale nu au dovedit că aceste elemente ar putea determina prin ele însele imposibilitatea efectuării verificărilor, astfel încât aprecierea că astfel de vicii de formă ar trebui să determine, prin ele însele, înlăturarea posibilității reclamantei de a beneficia de diminuarea bazei de impozitare ori a deducerii de TVA ar reprezenta un formalism excesiv. Cu toate acestea, astfel cum a fost detaliat în considerentele precedente, soluția organelor fiscale, față de motivele de fond avute în vedere, este corectă.

În același sens, față de ansamblul considerentelor expuse, instanța reține că deciziile organelor fiscale nu au avut la bază doar motive pur formale, ci și elemente obiective de natură să fundamenteze în mod temeinic concluzia acestora, astfel cum a fost pe larg detaliat în considerentele anterioare.

Pentru toate aceste considerente, instanța va respinge ca neîntemeiată cererea de chemare în judecată formulată de reclamanta ##### SRL în contradictoriu cu pârâta AJFP Constanța și Ministerul Finanțelor Publice.

În ceea ce privește cererea expertului judiciar ##### de majorare a onorariului stabilit de instanță cu titlu provizoriu, de la 3000 de lei la suma de 30060 lei, instanța o va admite, apreciind că onorariul inițial se impune a fi majorat, prin raportare la amploarea și durata obiectiv necesară privind desfășurarea conformă a expertizei.

Astfel, instanța va admite în parte cererea de majorare a onorariului expertului judiciar, stabilind onorariul definitiv în cuantum de 30060 lei, reclamanta având obligația de a plăti onorariul de expert suplimentar în valoare de 27060 lei.

PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
HOTĂRĂȘTE

Respinge, ca fiind introdusă împotriva unor persoane fără calitate procesual pasivă, cererea de chemare în judecată formulată de reclamanta ##### SRL c, în contradictoriu cu pârâtele DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE ##### - SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII și DIRECTIA REGIONALA DE SOLUTIONARE A CONTESTATIILOR.

Respinge ca neîntemeiată cererea de chemare în judecată formulată de reclamanta ##### SRLu sediul în Constanta, Bd #####, nr. 41, ### #, ap. ##### 3, ##### Constanța în contradictoriu cu pârâta AJFP Constanța și Ministerul Finanțelor Publice cu sediul în Constanța, I.G.Duca, nr. 18, ##### Constanța.

Admite cererea de majorare a onorariului expertului judiciar, stabilind onorariul definitiv în cuantum de 30060 lei, reclamanta având obligația de a plăti onorariul de expert suplimentar în valoare de 27060 lei.

Cu drept de recurs în termen de 15 zile de la comunicare. Cererea de recurs se va depune la Tribunalul Constanța - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal.

Pronunțată prin punerea soluției la dispoziția părților prin mijlocirea grefei instanței, astăzi, 15.09.2026.

PREȘEDINTE

#####-#####

GREFIER

#####

Red.##### – O.F.##### -15.09.2026

Tehnored. ##### - #####- 22.09.2026

Nr. ex.: 4 / Nr. com.: 2/