

D E C I Z I E nr. 556/25.05.2021

privind soluționarea contestației formulată de **X ... S.R.L.** înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ... sub TMR_DGR ... /09.10.2018 și reînregistrată sub nr. TMR_DGR ... /17.03.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ... a fost sesizată de către Serviciul Juridic din cadrul D.G.R.F.P. Timișoara cu adresa nr. ... /03.03.2021, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ... sub nr. TMR_DGR ... /17.03.2021, în scopul reluării procedurii de soluționare a contestației suspendată în baza Deciziei nr. ... /21.03.2019 emisă de către D.G.R.F.P. ... , în considerarea Ordonanței de clasare din data de 12.06.2020 emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul Timiș în dosar nr. ... /P/2018, definitivă, în temeiul dispozițiilor art. 272 alin. (2) lit. a) Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 14.4 din OPANAF nr. 3741/2015, a procedat la soluționarea contestației depuse de

Societatea X ... S.R.L.,
CUI RO ... ,
cu sediul în ... , str. ... , nr....,, jud.Timiș

**noul sediu procedural ales în vederea comunicării actelor de procedură
fiind la Cabinet avocat
din,, jud. Timiș**

înregistrată la registratura A.J.F.P. Timiș sub nr. TMR_REG ... /27.09.2018, la Inspekția Fiscală din cadrul A.J.F.P. Timiș sub nr. 6829/28.09.2018 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ... sub nr. ... /04.08.2014.

Societatea X ... S.R.L. a formulat contestație împotriva:

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspekției fiscale la persoane juridice nr. **F-TM ... /31.07.2018** emisă în baza Raportului de inspekție fiscală nr. F-TM ... /31.07.2018, pentru suma de ... **lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspekției fiscale la persoane juridice nr. **F-TM ... /31.07.2018** emisă în baza Raportului de inspekție fiscală nr. F-TM ... /31.07.2018, pentru suma de ... **lei** reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit;
- ... lei – impozit pe veniturile microîntreprinderilor
- ... lei – impozit pe veniturile din alte surse.

Prin **Decizia nr. ... /21.03.2019** emisă de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ... , s-a dispus suspendarea soluționării contestației formulată de 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. F-TM ... /31.07.2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM ... /31.07.2018, pentru suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-TM ... /31.07.2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM ... /31.07.2018, pentru suma de ... lei reprezentând

- ... lei – impozit pe profit;
- ... lei – impozit pe veniturile microîntreprinderilor
- ... lei – impozit pe veniturile din alte surse.

Cu adresa fn/fd, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ... sub nr. TMR_DGR ... /15.02.2021, petenta a formulat Cerere de reluare a procedurii de soluționare a contestației înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub TMR_DGR ... /09.10.2018, anexând în fotocopie certificată pentru conformitate cu originalul Ordonanța emisă în data de 12.06.2020 de către Parchetul de pe lângă Tribunalul Timiș în dosar nr. ... /P/2018, precum și adresa emisă la data de 19.10.2020 în dosar nr. ... /P/2018 de către prim-procurorul Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș.

În considerarea faptului că structura de soluționare a contestațiilor nu a avut calitate procesuală activă în cadrul procesului penal a solicitat A.J.F.P. Timiș – Serviciul Juridic să precizeze dacă Ordonanța emisă în data de 12.06.2020 de către Parchetul de pe lângă Tribunalul Timiș în dosar nr. ... /P/2018 reprezintă hotărârea definitivă pronunțată pe latura penală în ceea ce privește starea de fapt descrisă în Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM ... /31.07.2018 (identică cu cea descrisă în Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM ... /31.07.2018), urmând a se avea în vedere prevederile legale conținute de pct. 10.5 din OPANAF nr. 3741/2015.

Serviciul Juridic al D.G.R.F.P. Timișoara a răspuns cu adresa nr. ... /03.03.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /17.03.2021, în care a precizat că Ordonanța de clasare din data de 12.06.2020, față de învinuitul ... X ... , în calitate de reprezentant legal al societății X ... S.R.L., a rămas definitivă în considerarea referatului de neatacare a acestei soluții, subliniind totodată că se impune reluarea procedurii de soluționare a contestației.

Văzând răspunsul Serviciului Juridic, structura de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.R.F.P. Timișoara în considerarea dispozițiilor pct. 10.5 din OPANAF nr. 3741/2015, a solicitat Inspecției Fiscale din cadrul A.J.F.P. Timiș completarea dosarului cauzei cu punctul său de vedere privind soluționarea pe fond a contestației în raport de soluția organelor penale, precum și față de motivarea conținută de Ordonanța de clasare din data de 12.06.2020 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș în dosar nr. ... /P/2018 și implicit și față de expertizele efectuate în cauză, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale, în vederea reluării soluționării pe fond a contestației în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Inspecția Fiscală din cadrul A.J.F.P. Timiș a răspuns cu adresa nr. TMG_AIF ... /28.04.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /29.04.2021, precizând punctul său de vedere, care va fi avut în vedere la cap. III al prezentei decizii.

Pe cale de consecință, D.G.R.F.P. ... , ca organ competent în soluționarea contestației, se va investi cu soluționarea pe fond a acesteia, în condițiile legii.

În ceea ce privește îndeplinirea condițiilor de procedură, din analiza dosarului contestației, se constată că în cuprinsul Deciziei nr. ... /21.03.2019 emisă de către D.G.R.F.P. ... s-au verificat condițiile de procedură prevăzute la art. 268 - art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se îndeplinirea acestora.

Învedereăm însă că Cererea de reluare a procedurii de soluționare a contestației a fost formulată de petentă prin avocat , la dosarul cauzei fiind depusă împuternicirea avocațială în original, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală; noul sediu procedural ales în vederea comunicării actelor de procedură fiind la Cabinet avocat din Timișoara, P-ța. ... nr., jud. Timiș, conform primei file din Cererea de reluare a procedurii de soluționare a contestației înregistrată sub nr. TMR_DGR ... /17.03.2021.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Prin contestația formulată societatea solicită anularea Deciziei de impunere privind obligații fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-TM ... /31.07.2018, Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM ... /31.07.2018, înregistrat la A.J.F.P. Timiș sub nr. ... /02.08.2018, Deciziei de impunere privind obligații fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare

stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-TM ... /31.07.2018 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM ... /31.07.2018, înregistrat la A.J.F.P. Timiș sub nr. ... /02.08.2018.

De asemenea, solicită exonerarea de la plată a obligațiilor fiscale suplimentare stabilite în sarcina sa prin deciziile de impunere contestate, precum și rambursarea TVA în cuantum de ... lei solicitată prin decontul de TVA aferent lunii martie 2018, înregistrat la organul fiscal sub nr. INTERNT -... -2018/17.04.2018.

Contestatoarea arată că în perioada 26.06.2018-24.07.2018, s-a efectuat o inspecție fiscală în scopul verificării modului de constituire, declarare și virare a obligațiilor fiscale constând în taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 27.04.2016-31.03.2018 și a soluționării cererii de rambursare a soldului sumei negative de TVA în cuantum de ... lei solicitată prin decontul de TVA aferent lunii martie 2018, înregistrat la organul fiscal sub nr. INTERNT-... -2018/17.04.2018.

În urma inspecției fiscale, organele fiscale au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM ... /31.07.2018, înregistrat la A.J.F.P. Timiș sub nr. ... /02.08.2018, în baza căruia au emis Decizia de impunere privind obligații fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-TM ... /31.07.2018 prin care au stabilit obligații fiscale suplimentare constând în TVA în cuantum de ... lei.

De asemenea, în perioada 23.07.2018-24.07.2018, s-a efectuat o inspecție fiscală în scopul verificării modului de constituire, declarare și virare a următoarelor obligații fiscale:

- Impozit pe veniturile microîntreprinderilor pentru perioada 27.04.2016 - 31.03.2018;
- Impozit pe veniturile din alte surse pentru perioada 27.04.2016 - 31.03.2018;
- Impozit pe profit pentru perioada 01.07.2016-31.01.2017.

În urma inspecției fiscale, organele fiscale au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM ... /31.07.2018, înregistrat la A.J.F.P. Timiș sub nr. ... /02.08.2018, în baza căruia au emis Decizia de impunere privind obligații fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-TM ... /31.07.2018 prin care au stabilit următoarele obligații fiscale suplimentare:

- ... lei – impozit pe profit;
- ... lei – impozit pe veniturile microîntreprinderilor
- ... lei – impozit pe veniturile din alte surse.

1. Netemeinicia și nelegalitatea actelor administrative fiscale contestate.

1.1. Aspecte de ordin procedural.

a) Nerespectarea dispozițiilor legale referitoare la procedura de efectuare a inspecției fiscale.

Contestatoarea arată că potrivit prevederilor art.5 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organul fiscal este obligat să

aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, sarcina sa fiind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor, iar art. 6 din același cod instituie obligația organului fiscal de a aprecia relevanța stărilor de fapt fiscale și de a adopta soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

În același sens, art.118 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală prevede că inspecția fiscală trebuie să aibă în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, obligație, de asemenea, nesocotită de către echipa de inspecție fiscală.

Mai mult, art.7 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care reglementează rolul activ al organelor fiscale, prevede, printre altele, că acestea au obligația de a înștiința contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii, de a examina, din oficiu, în mod obiectiv, starea de fapt, de a utiliza toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, în funcție de toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

De asemenea, arată că relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, în scopul realizării cerințelor legii, potrivit art.12 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Codul de procedură fiscală prevede că buna-credință trebuie respectată atât de contribuabil, cât și de către organele fiscale. Astfel, buna-credință a organului fiscal presupune atât respectarea riguroasă a drepturilor contribuabililor în fiecare procedură aflată în derulare, cât și exercitarea dreptului său de apreciere în limitele rezonabilității și echității, eliminându-se arbitrariul sau discriminările de orice natură.

Contestatoarea arată că dispozițiile Codului de procedură fiscală citate conduc la concluzia că determinarea bazei impozabile și a impozitelor are la bază principiul legalității și această determinare trebuie să se întemeieze pe stabilirea situației fiscale reale, regulă care nu a fost respectată la întocmirea actelor contestate.

Art.6 din Codul de procedură fiscală precizează că face vorbire despre dreptul de apreciere al organului fiscal de a caracteriza, din punct de vedere fiscal, o anumită situație de fapt, fără ca legea să explice clar sintagma „situația de fapt fiscală”; deci, organul fiscal are dreptul de a caracteriza, de a aprecia „relevanța” stărilor de fapt fiscale. Pentru a aprecia relevanța unor stări de fapt care pot avea consecințe fiscale, aceste stări de fapt trebuie precis și complet identificate, descrise și verificate din punct de vedere al existenței lor, al modului concret de manifestare, al împrejurărilor concrete în care au luat ființă și s-au dezvoltat, al persoanelor care au contribuit la apariția lor etc. Această activitate complexă de examinare a tuturor aspectelor, ce prezintă relevanță din punct de vedere al coloraturii fiscale a faptelor, nu poate fi exercitată discreționar, fragmentar, cu rezultatul potențial de a conduce la concluzii eronate.

Astfel, precizează că legea este extrem de clară când arată că acest drept de apreciere și consecința la care conduce - adică „*soluția întemeiată pe prevederile legale*” - trebuie exercitate doar întemeiat „*pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză*”. Or, în speță, constatările organelor de inspecție nu sunt complete, organele fiscale procedând la stabilirea de obligații fiscale suplimentare, fundamentându-și soluțiile pe constatări care nu intră în sfera lor de competență și fără a da dovadă de o minimă diligență în administrarea mijloacelor de probă permise de lege în vederea dovedirii afirmațiilor pe care le fac în cuprinsul actelor de control.

În ce privește art.7 din Codul de procedură fiscală, aparent, organul fiscal, așa cum dispune alin.(3) teza întâi, are numai dreptul de a obține și de a utiliza toate documentele și informațiile necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului; legea se referă la dreptul acesta deoarece este posibil ca, în unele cazuri, să nu se poată obține aceste documente și informații și, de aceea, nu face vorbire și de o obligație în sarcina fiscalului. Dar, teza a doua folosește modul imperativ când vorbește despre luarea în considerare a tuturor circumstanțelor principale, edificatoare (va identifica, va considera).

Din analiza coroborată a alin.(2) și (4) ale art.7 din Codul de procedură fiscală rezultă aceeași interpretare sistematică aplicabilă: deși organul fiscal „decide asupra felului și volumului examinărilor”, totuși, el are „obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt”; or, o examinare obiectivă nu poate avea loc în situația în care felul și volumul examinărilor sunt stabilite în mod subiectiv și nu așa cum prevede legea, adică „în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege”. Legea nu poate prevedea ca limite decât pe cele care încalcă drepturile și libertățile ce protejează pe contribuabil și nu limitează în niciun fel rolul activ al organului fiscal de a face investigațiile legale care să conducă la aflarea adevărului, ceea ce, în speță, nu s-a întâmplat, inspecția fiscală mărginindu-se să facă o serie de afirmații, fără a proceda la administrarea unor probe care să fundamenteze soluția avansată.

Contestatoarea arată că stabilirea impozitelor și taxelor nu se întemeiază pe situația fiscală reală a sa ci are un vădit caracter speculativ. Situația de fapt astfel cum este descrisă de organele fiscale nu corespunde realității.

Societatea arată că organele de inspecție fiscală au concluzionat că ar exista vânzări cu amănuntul cu cota de 19% nemarcate prin casa de marcat sau că ar declara vânzări de mărfuri la gestiunea cu 9% pentru care nu ar exista documente de proveniență fără a avea în vedere toate împrejurările edificatoare în cauză.

Astfel, arată că reprezentantul legal a furnizat în cursul inspecției fiscale mai multe explicații cu privire la diferențele sesizate de către organele de inspecție fiscală, explicații de altfel menționate în actele de control, dar care nu au fost analizate efectiv de către organul de inspecția fiscală. Acesta

pornește efectiv de la premisa că ar exista vânzări nemarcate prin casa de marcat sau că nu ar exista documente de proveniență pentru mărfuri vândute, fără a deține vreo probă în acest sens.

Deși la punctul 10 din cuprinsul Rapoartelor de inspecție fiscală privind exercitarea dreptului de apreciere, organul fiscal susține că nu ar fi cazul de exercitare a dreptului de apreciere, din întreg cuprinsul rapoartelor reiese că organul fiscal a apreciat o stare de fapt, uzând de dispozițiile mai sus menționate, însă și-a exercitat acest drept în mod discreționar.

b) Încălcarea obligației de motivare a actelor administrative fiscale contestate.

Potrivit art.46 alin.(2) lit.e)-f) din Codul de procedură fiscală, actul administrativ se emite doar în forma scrisă și trebuie să cuprindă în mod obligatoriu motivele de fapt și temeiul de drept care au stat la baza întocmirii lui.

Societatea arată că actele administrative fiscale nu cuprind o motivare temeinică în fapt și în drept, motivele de fapt constând în simple prezumții ale organelor fiscale, considerate certitudini de către acestea, iar pentru aceste afirmații organele fiscale nu au indicat niciun temei legal sau vreun mijloc de probă în sprijinul afirmațiilor sale. Spre exemplu, în cuprinsul RIF privind TVA (pag.6, pag.8), deși organul fiscal concluzionează că societatea nu are documente de proveniență pentru marfa vândută cu 9%, iar privitor la marfa cu 19%, societatea nu declară integral vânzările prin faptul că nu marchează în casa de marcat, în Decizia de impunere privind TVA, prin care s-au stabilit obligații suplimentare în baza constatărilor din RIF, organul fiscal invocă temeiuri de drept din Codul fiscal care nu pot servi ca temei de drept al unor astfel de constatări, același aspect constatându-se și în cazul Deciziei de impunere nr. F-TM ... /2018.

Însăși doctrina juridică de autoritate indică faptul că *"motivarea oricărui act administrativ este obligatorie, fiind chiar prevăzută de Constituția României, în art.31, care postulează dreptul la informare și corolarul său - transparența procedurii administrative-astfel încât acesta (dreptul la informare, respectiv motivarea actelor administrative n.n.) nu mai trebuie considerată o condiție de formă, ci chiar de fond"*; această obligație, din perspectiva dreptului la apărare, este cu atât mai stringentă cu cât astfel de situații reprezintă stări fiscale defavorabile contribuabilului, pe cale de consecință, neputând exista nici un fel de excepție.

În doctrina de drept administrativ s-a arătat că *„atunci când un act pentru care obligația motivării rezultă din lege nu este motivat de organul administrației de stat emitent, actul este ilegal din punct de vedere al procedurii de elaborare și va trebui considerat nul; dimpotrivă, atunci când actul este motivat, dar considerentele lui sunt în contradicție cu dispozițiile legilor în vigoare, actul respectiv va fi regulat emis sub aspect formal, dar va trebui considerat ilegal din punct de vedere al conținutului său, al scopului"*.

De asemenea, arată că o poziție identică doctrinei au avut-o în mod constant și instanțele de judecată care au impus o jurisprudență unitară cu

privire la această obligație a organelor administrative (inclusiv faptul că obligația de motivare trece în categoria cerințelor de fond și nu în mod neapărat a celor de formă, care ar putea fi acoperite printr-o procedură ulterioară); într-o astfel de speță, instanța supremă constată că *pe fond, actele administrative deduse judecății sunt, însă, nelegale, întrucât nu cuprind motivele de fapt și de drept care au condus organul fiscal la luarea măsurilor față de intimată ...*

De asemenea, într-o altă speță instanța a constatat că motivarea reprezintă o obligație generală, aplicabilă oricărui act administrativ. Ea reprezintă o condiție de legalitate a actului, care face obiectul unei aprecieri *in concreto*, după natura acestuia și contextul adoptării sale. Obiectivul său este prezentarea într-un mod clar și neechivoc a raționamentului instituției emitente a actului.

Curtea de Apel ... - secția contencios administrativ și fiscal, a reținut în cuprinsul deciziei nr. ... din 7 decembrie 2009 că motivarea actului de impunere fiscală este o condiție imperativ solicitată de legiuitor, satisfacerea acesteia fiind o garanție a dreptului la apărare a persoanei vizate prin decizia emisă. Totodată motivarea deciziei emise este o garanție că organul de impunere fiscală a analizat temeinic dispozițiile legale și le-a aplicat ca atare. Orice act de impunere fiscală emis trebuie să indice în mod clar, neechivoc, motivul care a condus la soluția adoptată de instituția în cauză, într-o asemenea manieră încât să permită persoanelor vizate să înțeleagă justificarea și acestea să exercite controlul de legalitate.

Se poate aprecia că motivarea urmărește o dublă finalitate. Ea îndeplinește, în primul rând, o funcție de transparență în profitul beneficiarilor actului, care vor putea, astfel, să verifice dacă actul este sau nu întemeiat. Ea permite, de asemenea, instanței să realizeze controlul său jurisdicțional.

În acest sens, jurisprudența constantă a ICCJ a fost exprimată și prin decizia civilă nr. ... /2.II.2007 pronunțată în dosar nr. ... /1/2006, motivarea fiind de esența actului administrativ, și consecința lipsei acesteia conduce la încălcarea dreptului la apărare al reclamantului, prin punerea în imposibilitate de a-și formula apărările, ceea ce contravine și art.1 paragraful 6 din CEDO.

În această ordine de idei doctrina de drept comunitar evidențiază faptul că un element important pentru deschiderea și transparența în administrația publică este obligația autorităților publice de a face cunoscute motivele deciziilor lor. Curtea Europeană de Justiție a arătat de nenumărate ori că deciziile luate de funcționarii din instituțiile europene trebuie să fie motivate de o manieră suficientă (*motiver la decision de facon suffisante*). Motivarea trebuie să transmită elementele esențiale ale procedurii administrative aplicate și să aibă un grad de justificare suficient pentru a permite părții interesate să solicite un recurs la decizia finală.

Ca urmare, sancțiunea nemotivării actului administrativ fiscal emis cu încălcarea prevederilor art.46 din Codul procedură fiscală atrage nulitatea acestuia.

c) Răsturnarea sarcinii probei și încălcarea prezumției de nevinovăție

Contestatoarea arată că organul fiscal răstoarnă sarcina probei, punând în sarcina sa obligația de a demonstra contrariul a ceea ce autoritatea fiscală prin reprezentanții ei afirmă, fără să fi demonstrat afirmațiile sale, invocându-se simple suspiciuni ale organului.

Într-o astfel de speță, Curtea Europeană a Drepturilor Omului reține că reclamantul se plânge de faptul că instanțele naționale care au judecat contestația sa privind procesul-verbal de contravenție, nu au ținut cont de garanțiile fundamentale consacrate de art.6 din Convenție, printre care și prezumția de nevinovăție; în special, el impută instanțelor sesizate în cauză că au administrat greșit probele, mai ales prin faptul că au inversat sarcina probei.

Curtea reamintește că (...) problema administrării probelor trebuie analizată în temeiul para.2 și 3 ale art.6. Primul consacră principiul prezumției de nevinovăție; printre altele, el impune instanței că, în îndeplinirea rolului său, aceasta să nu pornească de la ideea preconcepută că inculpatul a săvârșit într-adevăr fapta imputată, sarcina probei revine acuzării și îndoiala profită acuzatului. Mai mult, este necesar ca instanța să indice inculpatului acuzațiile care i se aduc, pentru a-i permite să își pregătească și să își prezinte apărarea în mod corespunzător, precum și că aceasta să ofere probe suficiente pentru ca prezumția de vinovăție să fie întemeiată.

Hotărârea CEDO instituie un principiu general - *garantarea dreptului la apărare și asigurarea unui proces echitabil* - care trebuie respectat nu doar de către instanțele de judecată, ci și de către orice structură administrativă care interpretează și aplică legea, sarcina probei revenind organelor fiscale, această obligație neputând fi răsturnată sau transferată contribuabilului într-o situație incertă (conform adagiului *in dubio contra fiscum*, care reprezintă o particularizare a principiului *in dubio pro reo*), probele trebuind să fie suficiente și relevante în scopul formulării unei apărări corespunzătoare.

În jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului s-au cristalizat trei criterii pentru a determina dacă o măsură din dreptul intern intră sau nu în domeniul penal al art.6 din Convenție, și anume:

- a) calificarea din dreptul intern al statului în cauză;
- b) natura faptei incriminate;
- c) natura și gradul de severitate al sancțiunii. Aceste trei criterii sunt alternative;

De asemenea, în cauza Huseyin Turan c. Turcia, Curtea Europeană a Drepturilor Omului menționează următoarele: caracterul general al dispoziției încălcate, obiectivul în egală măsură represiv și preventiv al sancțiunii sunt suficiente pentru a asigura natura penală a cererii și aplicarea dispozițiilor art. 6 din Convenție, inclusiv prezumția de nevinovăție.

Având în vedere constatările organului fiscal, societatea apreciază că în situația sa contenciosul sancțiunilor fiscale este inclus în noțiunea de *orice acuzație de materie penală* în lumina art.6 din Convenție, astfel atât societatea cât și reprezentantul legal beneficiază de prezumția de

nevinovăție, conform art. 6 par. 2 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului.

În doctrină se subliniază că sarcina probei în materie fiscală trebuie apreciată în două momente diferite de timp: la momentul TO, moment ce corespunde nașterii bazei de impunere, contribuabilul are sarcina probei, pentru ca ulterior, la momentul T1, moment echivalent cu situația în care organele fiscale examinează situația fiscală declarată de contribuabil, sarcina probei să revină organelor fiscale.

Contestatoarea arată că organul fiscal s-a erijat în organ de cercetare penală în aprecierea că ar fi vândut marfa fără documente de proveniență sau că ar fi vândut marfă fără a fi marcată prin casa de marcat, susținând totodată că ar fi săvârșit fapte de natură penală, fără probe în acest sens. Numai instanța de judecată este singura abilitată să se pronunțe cu privire la săvârșirea unei fapte de natură penală, în urma unui proces și pe bază de probe.

d) Nerespectarea prevederilor privind estimarea bazei de impunere.

Contestatoarea arată că la estimarea bazei de impunere, organele fiscale nu au avut în vedere elementele care sunt cele mai apropiate stării de fapt fiscale, nu au identificat în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală metoda de estimare aleasă din Ordinul Președintelui ANAF nr.33... /2011 și nu au avut în vedere elementele prevăzute la art. 4 din Ordinul Președintelui ANAF nr. 33... /2011, invocând prevederile art.106 din Codul de procedură fiscală, art.1 alin.(2), art.4, art.5 din Ordinul Președintelui ANAF nr.33... /2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

De asemenea, arată că în concluziile asupra analizei punctului său de vedere formulat la proiectul Raportului de inspecție fiscală organul de inspecție fiscală susține că estimările se referă doar la vânzările de mărfuri cu 19% și numai pentru perioada 01.01.2018-31.03.2018, din conținutul Raportului de inspecție fiscală nr. ... /31.07.2018, la pag. 5 lit. b), punctul 2 reiese că estimarea bazei de impunere nu a cuprins doar perioada 01.01.2018-31.03.2018, ci și perioade anterioare.

Societatea arată că pentru perioada 01.01.2018-31.03.2018 organul fiscal a schimbat metoda de estimare, cum rezultă din cuprinsul concluziilor asupra punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului din RIF privind TVA că, având în vedere ponderea stocului factic în cel scriptic de 10.29% la 31.12.2016 și de 8.09% la 31.12.2017, organul fiscal ar fi stabilit o pondere rezonabilă la data de 31.03.2018 pentru a estima vânzările pe perioada 01.01.2018-31.03.2018, rezultând o diferență cumulată între scriptic și factic la 31.03.2018 în sumă de ... lei - anexa nr. 4 la RIF privind TVA.

Astfel, organul fiscale a făcut estimarea diferenței valorii stoc (sold ct analitic versus inventar) ca și venituri neînregistrate în contabilitate - cota standard și însușite de administratorul societății - pe toată perioada de control.

Referitor la inventarul predat organelor de inspecție fiscală, contestatoarea arată că acesta nu a fost un inventar complet așa cum este

precizat și utilizat în estimările prezentate în cele două rapoarte, a fost întocmit pentru categoriile de produse cerute de către organele de control, prin sondaj, în continuarea inventarierii efectuate tot prin sondaj de către organele de control (necuprins în total) a legumelor-fructelor. Așadar, din listele puse la dispoziție de către societate lipsesc legumele-fructele și produsele refrigerate și a celor din depozitul magazinului. De asemenea, precizează și faptul că listele și totalurile au făcute manual, într-un timp foarte scurt, fără utilizarea sistemelor de calcul pentru totalizare.

Deși organul fiscal reține în cuprinsul Rapoartelor de inspecție fiscală că ar fi solicitat un control inopinat la întreaga marfa (19% și 9%) existentă în magazin și în depozit, nu a prezentat nicio probă în acest sens.

e) Organul fiscal în mod netemeinic și nelegal nu a dispus suspendarea inspecției fiscale.

În vederea recalculării și refacerii evidenței privind stocurile societății pentru a încerca detectarea stocului scriptic corect pe cote de TVA diferite (19%, respectiv 9%), societatea arată că a depus cerere privind suspendarea inspecției fiscale, cerere care a fost respinsă. Totodată, apreciază că cererea sa a fost justificată în sensul art. 127 alin.(3) din Codul de procedură fiscală.

Având în vedere că organul de inspecție fiscală și-a întemeiat constatările pe anumite neconcordanțe privind stocurile societății, fără a ne acorda posibilitatea de a reface evidența privind stocurile societății, în condițiile în care a oferit explicații privind aceste neconcordanțe, contestatoarea susține că organul fiscal a încălcat dreptul la apărare și prezumția de nevinovăție a sa.

2. Aspecte de fond

2.1. Referitor la TVA suplimentară stabilită prin Decizia de impunere nr. F-TM ... /31.07.2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-TM ... /31.07.2018, înregistrat la A.J.F.P. Timiș sub nr. ... /02.08.2018.

a) Cu privire la TVA în sumă de ... lei dedusă de pe facturi de achiziții neachitate de la persoane impozabile ce aplică sistemul TVA la încasare

Contestatoarea reiterează constatările organelor de inspecție fiscală din raportul de inspecție fiscală cu privire la acest aspect.

Față de acest aspect societatea arată că deducerea TVA de pe facturi neachitate de la persoane impozabile ce aplică sistemul TVA la încasare se datorează unor erori constând în neobservarea faptului că acele persoane impozabile de la care a achiziționat marfa aplică sistemul TVA la încasare.

Contestatoarea arată că definiția erorii se regăsește în prevederile contabile, la punctul 66 din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, iar posibilitatea de corectare a erorilor contabile este prevăzută de pct. 65-69 din Reglementările Contabile din 29 decembrie 2014 privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul nr. 1802/2014 al Ministerului Finanțelor Publice.

b) Referitor la **TVA colectată suplimentar** în sumă de ... lei la venituri obținute din vânzarea de mărfuri cu cotă standard de TVA, dar neînregistrate în evidența contabilă.

Contestatoarea reiterează constatările organelor de inspecție fiscală din raportul de inspecție fiscală cu privire la acest aspect.

Față de acest aspect contestatoarea arată că pe lângă aspectele de ordin procedural menționate la pct.1, astfel cum a explicat și în cuprinsul Punctului de vedere la proiectele rapoartelor de inspecție fiscală contestate, constatările organelor de inspecție fiscală nu sunt în concordanță cu realitatea economică și sunt bazate pe estimări pur matematice, luând în considerare doar ipoteza cea mai nefavorabilă din perspectivă matematică contribuabilului adică tot „plusul” (stoc scriptic supraevaluat aferent cotei de TVA 19% în prezent - 20% în trecut) este “vândut fără documente”, tot „minusul” (stoc scriptic subevaluat de fapt puternic negativ aferent cotei de 9%) rezultă “din vânzări cu documente a unor intrări fără documente”, iar sumele rămase în sold “fără TVA”, care s-a putut vedea deja că rezultă exclusiv din erori datorate operării în contabilitate (de fapt a neoperării în contabilitate a transferului pe cote de TVA de la momentul în care societatea devine plătitoare de TVA) sunt tot “vândute fără documente”.

Datorită diferențelor de care le-a aflat pe parcursul acestui control trebuie recalculată și refăcută evidența privind stocurile societății pentru a încerca detectarea stocului scriptic corect pe cote de TVA diferite (19%, respectiv 9%), care în ceea ce privește stocul evidențiat pe cote de TVA a înțeles că este complet eronat. Societatea precizează că stocul scriptic a fost calculat utilizând softul de contabilitate de către contabilă firma în baza înregistrărilor efectuate de către aceasta. Astfel, la o primă verificare s-a detectat faptul că, deși stocul scriptic total de marfa este în conformitate cu realitatea (urmând a se efectua un inventar complet și în urma valorificării și comparării valorii totale rezultate din inventariere cu valoarea totală scriptic va putea cunoaște exact diferențele dacă apar), stocul scriptic diferențiat pe cote de TVA distincte (9%, 19%) este eronat (stoc pozitiv supraevaluat pe categoria 19% și invers negativ subevaluat pe categoria cu 9%) și că mai apare o categorie stoc fără TVA. De asemenea, arată că până în momentul de față a putut detecta mai multe tipuri de erori în ceea ce privește stocul scriptic (soldul pe analitice aferente cotelor de TVA) rezultat din softul contabil și anume:

Stocul fără TVA apare datorită faptului că nu s-au înregistrat notele contabile care trebuiau înregistrate la data la care societatea a devenit plătitoare de TVA și anume scăderea de pe acest analitic și transferul sumelor respective pe soldul aferent pe cote de TVA distincte - de aici rezultă diferențe de prezentare și de calcul făcut în mod automat de soft la scăderea de gestiune aferentă fiecărei luni de la acea dată și până în prezent.

Câteva erori de operare pe parcursul acestei perioade în softul contabil în sensul că valoarea produselor cu cotă de 9% s-au înregistrat la valoarea (pe analiticul) produselor cu cotă de 19% și invers - de aici rezultă diferențe

de prezentare și de calcul făcut în mod automat de soft la scăderea de gestiune aferentă fiecărei luni de la acea dată și până în prezent.

Nu au fost înregistrate pe tot parcursul existenței societății nici un fel de perisabilități sau pierderi care astfel deteriorează valoarea stocului scriptic versus stocul faptic/real.

Societatea arată că verificând prin sondaj (până în prezent nu a fost timp pentru o verificare completă datorita numărului mare de role/documente și înregistrări, această verificare fiind în curs), deși valoarea totală a vânzărilor evidențiate pe z-turi corespunde cu evidența valorică ținută, fapt verificat pe toată perioada desfășurării activității, se constată acum verificând poziție cu poziție rolele, că au avut loc erori repetate în momentul evidențierii veniturilor prin casa de marcat de către vânzătoarele angajate ale societății în ceea ce privește evidențierea corectă a produselor vândute și implicit a cotelor de TVA aferente, lucru de care nu a fost conștientă până la data inspecției fiscale în ceea ce privește implicațiile asupra TVA de plată (spre exemplu vânzarea unui pachet de țigări cu 16 lei a fost marcat în mod eronat și probabil fără a cunoaște consecințele de către vânzătoare pe produs portocale cu valoare de 16 lei) - de aici rezultă diferențe de prezentare și de calcul făcut în mod automat de soft la scăderea de gestiune aferentă fiecărei luni de la acea dată și până în prezent.

Contestatoarea precizează că pe parcursul timpului a verificat stocul de marfa scriptic versus faptic luând în considerare valoarea totală (rezultată se pare din cont sintetic) care i-a fost comunicată și care întotdeauna era în corelație cu realitatea. Evidența contabilă în softul contabil a fost ținută de către contabilă firmei, care probabil din lipsă de experiență sau din lipsă de cunoaștere a neglijat aceste diferențe valorice, pe care în mod permanent le credea erori datorate softului sau neînregistrărilor corecte în softul contabil, conform declarației date către conducerea societății.

Datorită motivelor prezentate anterior, societatea susține că este necesar a se efectua refacerea stocului de marfă (valoarea scriptică) pe tipuri de cote de TVA, pe toată perioada de funcționare a societății și până în prezent, pentru a încerca cunoașterea adevărului și implicit a sumelor privind TVA care vor rezulta în urma acestui proces. Din acest motiv și totodată datorită faptului că în cele două rapoarte de inspecție fiscală calculele efectuate de organele de inspecție fiscală se bazează pe estimări pur matematice și mai mult pornind de la premisa că plusul cu minusul nu se compensează (adică stocul supraevaluat pe plus de la valoarea cu cotă de TVA 19% în prezent (în trecut 20% - același analitic) și stocul subevaluat (chiar negativ) pe minus cu cotă de TVA 9%). Pe lângă estimările pur matematice, acestea nu au legătură cu realitatea economică, în special dacă s-ar calcula o medie zilnică de vânzări rezultată din estimările prezentate și să se compare cu alte magazine alimentare de nivelul său (ca poziționare lângă cel puțin alte 4 magazine și la nici 2 minute distanță un magazin L..., ca mod de prezentare, ca și capacitate etc), cu încălcarea art.106 din Codul de

procedură fiscală și Ordinul Președintelui ANAF nr. 33... /2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

Pe lângă motivele matematice și economice prezentate mai precizează faptul că o altă premisă a estimărilor a fost considerată în mod exclusiv reaua intenție și anume achiziții fără documente, vânzări fără documente și chiar însușirea sumelor, lucru care va trebui stabilit de către organele cu competențe în acest sens, fără a se lua în considerare starea de fapt așa cum o înțelege societatea și anume erori diverse ce par nedescoperite până în prezent.

Referitor la inventarul predat organelor de inspecție fiscală nu a fost un inventar complet a fost întocmit pentru categoriile de produse cerute de către organele de control, prin sondaj, în continuarea inventarierii efectuate tot prin sondaj de către organele de control (necuprins în total) a legumelor-fructelor. Acest aspect reiese și din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM ... /2018, pag.8, primul alineat, în care se menționează că soldul faptic la marfa cu 9% este de ... ,31 lei, mai puțin legumele-fructele, care s-au inventariat prin sondaj, câteva tipuri.

Societatea arată că, din listele puse la dispoziție de către societate lipsesc legumele-fructele și produsele refrigerate și a celor din depozitul magazinului, precizând totodată că listele și totalurile au fost făcute manual, într-un timp foarte scurt, fără utilizarea sistemelor de calcul pentru totalizare.

De asemenea, arată că organul fiscal reține în cuprinsul Rapoartelor de inspecție fiscală că ar fi solicitat un control inopinat la întreaga marfă (19% și 9%) existentă în magazin și în depozit, nu a prezentat nicio probă în acest sens.

Contestatoarea menționează că în cuprinsul concluziilor asupra punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului din RIF, organul fiscal nu citează exact punctul de vedere exprimat, ci schimbă parțial sensul afirmațiilor sale.

Referitor la afirmația organului fiscal din cuprinsul concluziilor asupra punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului din RIF (pag.14) că, având în vedere ponderea stocului faptic în cel scriptic de 10.29% la 31.12.2016 și de 8.09% la 31.12.2017, organul fiscal ar fi stabilit o pondere rezonabilă la data de 31.03.2018 pentru a estima vânzările pe perioada 01.01.2018-31.03.2018, rezultând o diferență cumulată între scriptic și faptic la 31.03.2018 în sumă de ... lei - anexa nr. 4 la RIF privind TVA, deși nu menționează acest aspect, din cuprinsul acestei anexe rezultă că estimarea s-a făcut la stocul de marfă cu cota de 19%.

De asemenea, la pag.15 pct.2 din RIF, referitor la afirmația că nu s-ar fi pus la dispoziția organului de control o inventariere faptică a stocului, care trebuia făcută la data înregistrării ca plătitor de TVA, cu precizarea clară a stocurilor de marfă cu 9% și 20% existent la 31.08.2016, de aici rezultă că organul fiscal a constatat că nu există inventar și folosește estimarea prin Anexa nr. 4 la RIF cu privire la stocul de marfă cu cota de 19% (20%).

Societatea menționează că a efectuat un calcul al obligațiilor fiscal suplimentare datorate, pornind de la datele/sumele și estimările din anexele la cele doua RIF-uri dar schimbând premisa (ipoteza) - în fapt aprecierea și anume:

- folosind aprecierea că sursa diferențelor rezultă din erori rezultate din marcarea vânzărilor eronat pe tipuri de cote de TVA - prezentată de societate în cererea de suspendare control precum și în punctul de vedere aferent celor 2 RIF-uri - eroare și

- nu folosind aprecierea că sursa diferențelor rezultă din săvârșirea unor infracțiuni și anume „vânzare din mărfuri cu cota standard de TVA neînregistrate în evidența contabilă” și “deținerea și valorificarea de bunuri pentru care nu există documente de proveniență” - infracțiune.

Din calcule a rezultat - în special din Anexa 8 la contestație:

- TVA suplimentar recalculat ... lei față de ... lei (mai puțin cu ... lei) - Anexa 9;

- alte impozite (profit, microîntreprinderi și alte surse) - ... lei față de ... lei (mai puțin cu ... lei) - Anexa 10 - pornind de la aprecierea diferențelor ca erori și nu infracțiuni.

Contestatoarea arată că din Anexa 5 și în special din Anexa 6 care pot sta la baza aprecierii de eroare (și nu infracțiune) - rezultă că inventarul versus stoc sintetic (total de marfa - indiferent de cote) sunt egale (diferențe de zecimale - sumele fiind preluate din actele de control - Anexa 4 - RIF TVA și Anexa 3 - RIF impozite) - adică recunoscute și folosite de organele de control – care spun în textul RIF-urilor că au făcut estimări doar pentru perioada 01-03.2018 și nu și pentru perioade precedente. Așadar nu există diferențe între stocul total (global valoric în gestiunea cu amănuntul) și cel din balanța de verificare.

De asemenea, arată că Anexa 7 prezintă niște erori din perioada 2017 - constatate și de organul fiscal - dar greșit încadrate la cote de TVA (în defavoarea societății) - suma totală de ... lei se regăsește ca diferențe de cota 0% în RIF TVA (Anexa 4 la RIF) și RIF impozite (Anexa 3 la RIF). Deși pentru această sumă există documente justificative, organele fiscale au procedat la estimarea bazei de impunere.

Contestatoarea susține că organele fiscale fac estimarea diferenței valorii stoc (sold ct analitic versus inventar) ca și venituri neînregistrate în contabilitate - cota standard și însușite de administratorul societății - pe toată perioada de control și nu consideră aceste diferențe ca și minusuri de inventar de exemplu, cu aplicarea tratamentului fiscal prevăzut de legiuitor în Codul fiscal. Așadar, nu sunt reale susținerile organului fiscal din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală când la comentarii despre punctul de vedere spun că nu s-au făcut estimări decât la perioada 01- 03.2018.

De asemenea, arată că organele fiscale nu au prezentat metoda de estimare utilizată conform cerințelor Ordinului nr. 33... /2011 și Codului de procedură fiscală, enunțate la pct. II. 1 lit.d) din prezenta contestație.

c) Referitor la TVA în sumă de ... **lei** necolectată prin deconturile de TVA.

Contestatoarea reiterează constatările organelor de inspecție fiscală din raportul de inspecție fiscală față de acest aspect.

Față de acest aspect societatea susține că dintr-o eroare nu a colectat TVA în sumă de ... lei prin deconturile de TVA, deși deține documente justificative evidențiate în contabilitate.

Astfel, arată că așa cum însuși organul fiscal reține, dintr-o eroare de prelucrare a informațiilor, societatea nu a cuprins în decontul trimestrial al lunii decembrie 2016 sumele din jurnalele de vânzări ale lunilor octombrie și noiembrie. De asemenea, societatea nu a colectat TVA în sumă de ... lei în luna martie 2017 deoarece a înregistrat documente după data depunerii acestuia dintr-o omisiune neintenționată a sa.

Astfel cum se reține și în Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM ... /2018, la pag. 5, eroarea de prelucrare a informațiilor există și în cazul TVA deductibilă nepreluată în deconturile de TVA din jurnalele de vânzări, eroare care a fost în avantajul bugetului de stat prin majorarea obligațiilor fiscale constând în TVA.

Contestatoarea susține că astfel de erori sunt neintenționate, precum și faptul că și în această situație sunt incidente dispozițiile privind erorile contabile menționate la pct. II.2.1.a) din prezenta contestație.

2.2. Referitor la **impozitul pe profit** stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-TM ... /31.07.2018 și Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM ... / 31.07.2018, înregistrat la A.J.F.P. Timiș sub nr. ... /02.08.2018.

a) Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... **lei** datorat la trimestrul II 2016 asupra profitului impozabil în sumă de ... lei, contestatoarea arată că așa cum a reținut și organul fiscal, dintr-o eroare de calcul nu a calculat, înregistrat și virat impozitul pe profit datorat la trimestru III 2016 asupra profitului impozabil în sumă de ... lei.

Apreciază că și în această situație sunt incidente dispozițiile privind erorile contabile menționate la pct. II.2.1.a) din prezenta contestație.

b) Referitor la **diferențele între soldul scriptic și cel factic** la gestiunea de mărfuri cu cota de 19%, soldul de marfă fără TVA din 31.08.2016 evidențiat în contabilitate care nu se regăsește în inventarul de la 31.12.2016 și vânzările de mărfuri la gestiunea cu 9% pentru care nu a deținut documente de proveniență, conform organului de inspecție fiscală, contestatoarea arată că se reține aceeași stare de fapt ca în materia TVA în ceea ce privește stocul de marfă cu cota standard de 20%, respectiv 19%, stocul de marfă cu cota redusă de 9% și stocul de marfă fără TVA, și în această situație sunt incidente argumentele de la pct. II.2.1.b) din prezenta contestație.

2.3. Referitor la **impozitul pe veniturile microîntreprinderilor** stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-TM ... /31.07.2018 și Raportul de

inspecție fiscală nr. F-TM ... /31.07.2018, înregistrat la Registratura A.J.F.P. Timiș sub nr. ... /02.08.2018.

a) Referitor la diferența stabilită de către organul de control din erori de calcul la trim.II 2016 în cuantum de ... lei, contestatoarea arată că dintr-o eroare de calcul nu a calculat și declarat diferența la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor la trimestrul II 2016 în sumă de ... lei.

Erorile de calcul sunt reținute de către însuși organul de inspecție fiscală, care observă că, dimpotrivă în trimestrul I din 2018 societatea declară cu lei mai mult, aspect care vine să confirme că acestea sunt neintenționate, fiind și în această situație incidente dispozițiile privind erorile contabile menționate la pct. II.2.1.a) din prezenta contestație.

b) Referitor la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor stabilit de control pe **trimestrul IV 2017** în cuantum de ... lei și pe **trimestrul I 2018** în cuantum de ... lei, contestatoarea arată că se reține aceeași stare de fapt ca în materia TVA în ceea ce privește stocul de marfă cu cota standard de 20%, respectiv 19%, stocul de marfă cu cota redusă de 9% și stocul de marfă fără TVA, și în această situație sunt incidente argumentele de la pct. II.2.1.b) din contestație.

2.4. Referitor la impozitul pe veniturile din alte surse stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-TM ... /31.07.2018 și Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM ... /31.07.2018, înregistrat la A.J.F.P. Timiș sub nr. ... /02.08.2018, societatea arată că pe lângă argumentele de la pct. II.2.1.b) din contestație care sunt incidente și în această situație, organul fiscal a făcut aprecieri fără niciun temei probator și cu încălcarea flagrantă a regulilor de procedură fiscală menționate la pct. II. 1 din prezenta contestație.

Organul fiscal nu a dovedit în nicio modalitate că prezumtivele venituri nedeclarate ar fi venituri realizate. Organul fiscal se erijează din nou în organ de urmărire penală și dă verdicte, fără a avea nicio competență în acest domeniu și fără vreun suport probator. În aceste condiții, societatea apreciază că nu datorează impozitul pe veniturile din alte surse stabilit suplimentar în sarcina sa.

La contestație societatea a anexat:

1. Decizia de impunere privind obligații fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-TM ... /31.07.2018;

2. Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM ... /31.07.2018, înregistrat la Registratura A.J.F.P. Timiș sub nr. ... /02.08.2018;

3. Decizia de impunere privind obligații fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-TM ... /31.07.2018;

4. Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM ... /31.07.2018, înregistrat la Registratura A.J.F.P. Timiș sub nr. ... /02.08.2018;

5. Prezentarea soldurilor contabilitate sintetice si analitice aferente stocului de marfa - din balanțe prezentate control fiscal înainte de revizuirea erorilor de inregistrare /marcare și recalcul de stoc - și anume recalcul cantitativ-valoric versus global-valoric (Anexa nr. 5);

6. Prezentarea valorilor de inventar la diferite perioade - conform RIF TVA (inclusiv Anexa 4) si RIF impozite (inclusiv Anexa 3 și nr. 6);

7. Prezentarea componenței sumei de ... -Anexa 4 - RIF TVA și Anexa 3 Impozite, adică pe cote de TVA standard (19%) și redusă (9%) a sumelor înregistrate eronat în contabilitate în perioada cuprinsă de la data obținerii codului de TVA (01.09.2016 și până la 31.03.2018) (Anexa nr. 7);

8. Recalcul diferențe TVA și venituri aferente diferențelor de vânzări pe cote diferite de TVA utilizând sumele și estimările din RIF TVA (inclusiv Anexa 4) și RIF impozite (inclusiv Anexa 3) (Anexa nr. 8);

9. Prezentarea diferențe sume din Decizia de impunere F-TM ... /31.07.2018 și RIF aferent versus sume rezultate din Anexa 4 la contestație (Anexa nr. 9);

10. Prezentare diferențe sume din Decizia de impunere F-TM ... /31.07.2018 si RIF aferent versus sume rezultate din Anexa 4 la contestație (Anexa nr. 10).

Cererea de reluare a procedurii de soluționare a contestației, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /15.02.2021 este structurată pe structurată pe 5 capitole, astfel:

- (i) Inspekția fiscală – filele 1 – 6
- (ii) Contestația administrativă – filele 6 – 7
- (iii) Decizia de soluționare a contestației – filele 7 – 9
- (iv) Ordonanța de clasare – filele 9 – 12
- (v) Obligația reluării procedurii de soluționare a contestației.

În condițiile în care primul capitol conține motive și argumente faptice și legale care au determinat conduita și concluziile organelor de inspekție fiscală, concretizate într-o sinteză a constatărilor din actele administrativ fiscale contestate, având în vedere că legiuitorul la art. 274 Cod procedură fiscală a statuat ca în cuprinsul deciziei de soluționare a contestației să fie prezentată sinteza susținerilor părților, inclusiv a organului emitent al actului administrativ fiscal – care vor fi prezentate detaliat la cap. II al prezentei decizii de soluționare, reluarea acestora și la cap. I al deciziei de soluționare ar apărea ca redundantă.

De asemenea, nu se mai impune prezentarea susținerilor din următoarele două capitole, în condițiile în care obiectul contestației este indicat în preambulul deciziei de soluționare a contestației, iar argumentele faptice și legale care au condus la soluția de suspendare a soluționării contestației regăsită în Decizia nr. ... /21.03.2019 emisă de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ... se regăsesc prezentate pe larg

în Decizia nr. ... /21.03.2019, elaborată de structura de soluționare a contestației și comunicată petentei în condițiile legii.

În cuprinsul cap. (iv) Ordonanța de clasare, petenta analizează soluția organelor de urmărire penală, respectiv clasarea cauzei privind efectuarea de cercetări sub aspectul săvârșirii infracțiunilor prevăzute de art. 8 , art. 9 alin. 1 lit. b) din Legea nr. 241/2005 și de art. 272 alin. 1 lit. b) din Legea nr. 31/1990, față de administratorul societății X ... S.R.L., reluând constatările și concluziile din cuprinsul Ordonanței emisă în data de 12.06.2020 de către Parchetul de pe lângă Tribunalul Timiș în dosar nr. ... /P/2018, care vor fi prezentate punctual în cap. III al prezentei decizii de soluționare a contestației în conformitate cu pct. 10.5 din OPANAF nr. 2741/2015.

În ceea ce privește motivarea din cap. (v) privind obligația reluării procedurii de soluționare a contestației, învederăm că D.G.R.F.P. Timișoara și-a însușit această solicitare raportat la dispozițiile art. 277 alin. 3 Cod procedură fiscală, prezenta decizie fiind rezultatul reluării procedurii de soluționare a contestației, urmare a încetării motivului care a determinat suspendarea soluționării.

Subliniem însă că petenta solicită în mod expres aplicarea dispozițiilor pct. 10.5 din OPANAF nr. 2741/2015, pe care-l citează, respectiv a se avea în vedere faptul că în Ordonanța de clasare s-a reținut faptul că diferența între stocul factual și cel scriptic rezultă din evidențierea eronată în contabilitate a cotelor de TVA, respectiv a inversării cotelor de TVA pentru diverse produse și nu din vânzări de marfă neînregistrată în contabilitate de natură a genera prejudicii bugetului de stat; pentru aceste motive d-na procuror stabilind că nu subzistă nici varianta însușirii de către administratorul societății a veniturilor provenind din vânzări neînregistrate și nici varianta rambursării ilegale de TVA.

În plus, petenta solicită a se avea în vedere în procedura administrativă de soluționare a contestației și concluziile Raportului de constatare tehnico-științifică întocmit în cauza penală, menționate la lit. (iv) din cererea de reluare a procedurii de soluționare a contestației, având în vedere că la baza soluției de clasare conținută de Ordonanța de clasare din 12.06.2020 stă tocmai acest Raport de constatare tehnico-științifică.

II. Ca urmare a verificării documentelor prezentate de către contribuabil, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe care au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM ... /31.07.2018, în baza căruia s-a emis Decizia impunere privind obligații fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-TM ... /31.07.2018, respectiv în Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM ... /31.07.2018, în baza căruia s-a emis Decizia impunere privind obligații fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-TM ... /31.07.2018.

Verificarea a fost efectuată în vederea soluționării decontului de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare pentru perioadă 01.09.2017-31.03.2018, înregistrat la A.J.F.P. Timiș sub nr. INTERNT-... - 2018/17.04.2018, pentru suma de ... lei.

1. Taxa pe valoarea adăugată.

Perioada verificată este 27.04.2016 - 31.03.2018.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată **deductibilă**, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

a) La data de 31.03.2018, societatea nu înregistrează TVA neexigibilă aferentă facturilor neachitate provenite de la furnizori ce aplică sistemul TVA la încasare, așa cum rezultă și din balanța de verificare la 31.03.2018 unde contul 4... 8.TP - "*TVA neexigibila - plată*" nu are sold.

Din verificarea documentelor puse la dispoziție "se constata că exista furnizori neachitati care aplica sistemul de TVA la încasare, și pentru care societatea a dedus integral TVA înscrisă în factura, astfel:

- SC T S.R.L. cui RO ... (aplica sistemul din 01.01.2016) - sold neachitat la 31.03.2018 pentru factura ... /04.01.2018, în sumă de ... lei, iar TVA aferentă în suma de ... lei este nedeductibilă conf. art. 297 al. 2) din Codul fiscal.

- SC E S.R.L. cui RO ... (aplica sistemul din 01.04.2017) - sold neachitat la 31.03.2018 pentru factura ... /29.01.2018, în sumă de ... lei, iar TVA aferentă în suma de ... lei este nedeductibilă conform art.297 al.2) din Codul fiscal.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA nedeductibilă rezultată din neaplicarea prevederilor legale privind deductibilitatea TVA la achizițiile efectuate de la persoane impozabile ce aplică sistemul de TVA la încasare si neachitate, este în sumă de ... lei (... + ...).

b) societatea are dreptul de deducere pentru suma de ... lei nepreluată în deconturile de TVA din jurnalele de cumpărări, astfel: ... lei în 2016, ... lei în 2017 și lei în 2018 în conformitate cu prevederile art.297 alin.(1) și (4) lit.a) și art. 299 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată **colectată**, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiente:

a) Organele de inspecție fiscală au centralizat date preluate din evidenta contabila cu privire la intrarile/iesirile de marfa din întreaga perioada verificată, respectiv stocul de marfa lunar, precum și date preluate din inventarele anuale ale societății legat de mărfurile supuse comercializării cu amănuntul.

Stocurile de marfa sunt contabilizate de societate în contul 371 "*Mărfuri*", pe analitice deschise în funcție de cota de TVA: fără TVA din perioada 27.04.2016 - 31.08.2016 când societatea era neplatitoare de TVA,

cora redusă de 9% pentru produsele alimentare și cota standard de 20%, respective 19% pentru produsele din tutun și nealimentare.

Din analiza datelor prezentate au rezultat următoarele:

- în ce privește stocul de marfa cu cota standard de 20%, respectiv 19%:

Din evidenta contabila a rezultat că vânzările de mărfuri cu aceste cote sunt mult mai mici în comparație cu aprovizionările, generând luna de luna o majorare semnificativă a stocului de marfa, astfel ca la data de 31.03.2018 acesta ajunge la suma de ... lei. Conform, inventarelor la decembrie 2016 și decembrie 2017, stocul faptic de marfa cu cota standard este mult mai mic, astfel ca organul de control a stabilit o diferența între scriptic și faptic la 31.03.2018 în sumă de ... lei.

- în ce privește stocul de marfa cu cota redusă de 9%:

Din evidența contabilă a rezultat că vânzările de mărfuri cu această cota sunt mult mai mari în comparație cu aprovizionările, generând luna de luna un stoc negativ, anormal pentru orice activitate de comerț, în sensul ca nu se poate vinde mai multă marfa decât există pe stoc. S-a constatat că stocul negativ există chiar de la începutul perioadei când societatea devine plătitoare de TVA și că se majorează luna de luna, ajungând ca la data de 31.03.2018 sa fie de -... lei.

Conform inventarelor la decembrie 2016 și decembrie 2017, stocul faptic de marfă cu cota redusă este diferit față de cel scriptic, astfel că organul de control a stabilit o diferența între scriptic și faptic la 31.03.2018 în suma de -... lei.

- în ce privește stocul de marfa fără TVA:

Din înregistrările efectuate în evidența contabilă rezultă că la data la care societatea devine plătitoare de TVA, respectiv 01.09.2016, stocul de marfă fără TVA era în sumă de ... lei. S-a constatat că și după un an și 6 luni, adică la 31.03.2018, acest stoc se regăsește scriptic în evidența contabilă (chiar majorat din eroare până la suma de ... lei), deși faptic nu mai există, așa cum rezultă și din inventarele societății. Coroborând toate datele și informațiile deținute, organele de inspecție fiscală au concluzionat că, în fapt, societatea nu a marcat prin casa de marcat mărfuri cu cota standard, în special țigări, decât în mică măsură, în schimb a marcat și mărfuri alimentare pe care nu le-a aprovizionat cu documente.

Administratorul societății prin nota explicativa dată precizează că au existat și erori de marcare în sensul că mărfuri cu cota standard au fost marcate la cota redusă.

Toate aceste practici au generat o TVA de recuperat luna de lună, după cum se vede și din situația TVA (anexa nr.3), cu excepția a doua luni, situație anormală pentru comerțul cu amănuntul care determina TVA de plată.

TVA de recuperat cumulată a fost solicitată la rambursare de către societate prin deconturile de TVA ale lunii august 2017 și martie 2018 cu precizarea că pentru luna august 2017 TVA a fost rambursată.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a obținut venituri în perioada septembrie 2016 - martie 2018 din vânzarea produselor cu cotă standard fără să fie înregistrate în evidența contabilă. Astfel, în urma calculelor efectuate valoarea mărfurilor cu cotă standard, vândute și neînregistrate de societate în perioada verificată este în sumă de ... lei cu TVA, astfel, TVA colectată aferentă este în sumă de ... lei.

În ce privește stocul de marfă fără TVA, valoarea acestuia la 31.03.2018 este în sumă de ... lei, inclusiv TVA, TVA colectată fiind de ... lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au estimat baza de impunere pentru perioada 01.01.2018-31.03.2018, în conformitate cu prevederile art.106 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, OPANAF nr.... 6/2017 pentru aprobarea sistemului de proceduri pentru inspecția fiscală și OPANAF nr.33... /2011 privind stabilirea și estimarea bazei de impunere, fiind întocmită Nota de fundamentare nr.5464/30.07.2018.

Astfel, organele de inspecție fiscală au solicitat un inventar inopinat la întreaga marfă existentă în magazin și depozit. În urma inventarierii la data de 09.07.2018 a rezultat următoarele:

- Soldul factual la marfa cu 19 % este de ... lei, iar cel scriptic este de ... lei, diferența fiind în sumă de ... lei.

- Soldul factual la marfa cu 9 % este de ... lei, mai puțin legume fructe, care s-au efectuat prin sondaj, câteva tipuri.

Din nota explicativă dată de administratorul societății reiese că diferențele constatate s-au datorat unor erori de program și pe modul de marcare al vânzătoarei.

Având în vedere cele constatate, stabilirea stocului factual prin inventarierea efectuată la data de 09.07.2018 a îndreptățit organul de control să concluzioneze că estimarea efectuată la 31.03.2018 a stocului de marfa este foarte aproape de realitatea din teren.

Organele de inspecție fiscală au precizat că aceste diferențe vin să confirme faptul ca societatea nu are documente de proveniența pentru marfa vândută cu 9%, iar privitor la marfa cu 19%, societatea nu declara integral vânzările prin faptul că nu marchează în casa de marcat.

În consecință, având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de ... lei (... lei + ... lei) potrivit prevederilor art.268 alin.(1), art.269 alin.(1) si (2), art.270 alin.(1), art.280 alin.(1) si (2), art.281 alin.(1), art.282 alin.(1), art.286 alin.(1) lit.a), art.291 alin.(1) și art.326 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

b) Societatea nu a colectat TVA prin decontul trimestrial al lunii decembrie 2016 la nivelul sumelor din evidenta contabila, deoarece nu a cuprins sumele din jurnalele de vânzări ale lunilor octombrie si noiembrie în sumă de ... lei, și nu a colectat TVA în sumă de ... lei în luna martie 2017 deoarece a înregistrat documente după data depunerii acestuia, astfel că suma stabilită suplimentar este în sumă de ... lei.

Recapitulație TVA stabilită suplimentar în perioada 27.04.2016-31.03.2018

| | |
|--|----------------|
| TVA de recuperat fișa pe plătitor | ... lei |
| Diferențe TVA suplimentar | ... lei |
| Din care | |
| -TVA deductibilă | ... lei |
| - TVA colectată stabilită suplimentat | ... lei |
| TVA de plată stabilită suplimentar de control | ... lei |

2. Impozit pe profit.

Perioada verificată este 01.07.2016-31.01.2017.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

a) Societatea nu a calculat, înregistrat și nu a virat impozitul pe profit datorat trimestrului III 2016 asupra profitului impozabil în sumă de ... lei, fiind stabilită o diferență de impozit pe profit în sumă de ... lei.

b) Venituri suplimentare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada verificată, urmare inventarului anual efectuat de societate la 31.12.2016, s-a constatat diferențe între soldul scriptic și cel faptic la gestiunea de mărfuri cu cota de 19%, în sensul că în evidența contabilă (balanța de verificare) se înregistrează un sold de marfă cu 19% (cont 371.2) în sumă de ... lei, iar în inventarul efectuat se menționează un stoc de marfă cu 19% în sumă de ... lei, un stoc faptic de mărfuri în pondere de 10,29% față de valoarea stocului scriptic de mărfuri din această gestiune.

Diferența în sumă de ... lei (cu TVA inclus în sumă de ... lei) a reflectat că societatea verificată nu ar declara corect vânzările de marfă cu cotă de 19%, în sensul că ar exista vânzări de marfă cu amănuntul nemarcate prin casa de marcat și deci neînregistrate în evidența contabilă.

Totodată, s-a mai constatat un sold de marfă fără TVA din 31.08.2016, în sumă de ... lei și evidențiat în contabilitate în contul 371.1 (marfă fără TVA) care a rămas nevândut, acesta neregăsindu-se nici în inventarul de la 31.12.2016 și nici în cel de la 31.12.2017, până la data controlului. Astfel, în timpul controlului, organul de control a estimat adaosul mediu realizat aferent vânzărilor, în sumă de ... lei, și care a majorat impozitul pe profit cu diferența dintre veniturile neînregistrate și costul aferent acestor venituri cu suma de ... lei, deci și a impozitului pe profit aferent, în cotă de 16% asupra bazei suplimentare.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au estimat baza de impunere datorită neînregistrării în evidența contabilă a vânzării bunurilor, potrivit prevederilor art.106 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

În vederea stabilirii profitului impozabil estimat, organele de inspecție fiscală au avut în vedere cota de adaos mediu practică de societate la

această categorie de mărfuri (cu 19 %) aceasta fiind de 4 %, a fost calculat un adaus comercial în sumă de ... lei (... x 4%) cu care a fost majorată baza impozabilă.

Întrucât societatea a înregistrat pierdere în sumă de ... lei, a fost diminuată pierderea fiscală rezultând un profit impozabil la 31.12.2016 în sumă de ... lei și un impozit pe profit aferent în sumă de ... lei.

Pentru perioada cât societatea a fost plătitoare de impozit pe profit, respectiv 01.07.2016-31.01.2017, organele de inspecție fiscală au constatat că stocul de marfă cu 9% la 31.01.2017 a fost negativ în sumă de ... lei.

Astfel, s-a constatat că au fost declarate venituri din vânzări de mărfuri cu 9% în sumă de ... lei și pentru care nu există documente de proveniență.

În evidența contabilă s-au înregistrat costuri (607.3) la valoarea vânzărilor adică ... lei în trimestrul IV 2017 și ... lei în luna ianuarie 2017, care au fost stabilite nedeductibile la calculul profitului impozabil în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) și art.25 alin.(4) lit.c) din Codul fiscal.

Pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății un impozit suplimentar în sumă totală de ... lei.

3. Impozit pe veniturile microintreprinderi.

Perioada verificată este 27.04.2016-31.03.2018.

Din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea calculează și declară eronat impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în trimestrul II 2016, cu ... lei mai puțin decât ar fi fost corect, respectiv ... lei.

Organele de inspecție fiscală au centralizat datele cu privire la intrările/ieșirile de marfă din întreaga perioadă verificată, așa cum s-a prezentat detaliat la punctul 1.b) Taxa pe valoarea adăugată.

Coroborând toate datele și informațiile deținute, organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea nu a marcat în casa de marcat mărfuri cu cota standard (19%), în special țigări, decât în mică măsură, în schimb a marcat mărfuri alimentare (9 %) pe care nu le-a aprovizionat cu documente. Prin nota explicativă dată de administratorul societății, acesta precizează că au existat erori de marcat în sensul că marfa cu cota standard a fost marcată cu cotă redusă.

În urma calculelor efectuate de către organele de inspecție fiscală, valoarea mărfurilor cu cotă standard, vândute și neînregistrate de societate este în sumă de ... lei cu TVA inclus, veniturile neînregistrate sunt în sumă de ... lei.

În ceea ce privește stocul de marfă fără TVA, organele de inspecție fiscală au stabilit că valoarea acestuia la 31.03.2018 este în sumă de ... lei inclusiv TVA, TVA colectată aferentă este de ... lei, astfel că veniturile neînregistrate sunt în sumă de ... lei.

Pentru perioada 01.01.2018 - 31.03.2018, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea bazei de impunere, întrucât s-a constatat cu ocazia

inventarului efectuat la 31.12.2017 că există diferențe între stocul faptic și cel scriptic de marfă cu amănuntul în cotă de 19% în sensul că în evidența contabilă este în sumă de ... lei, iar ca urmare inventarierii a rezultat un stoc de marfă n sumă de ... lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență în sumă de ... lei, din care ... lei provine din 31.12.2016, iar diferența de ... lei (cu TVA inclus în sumă de ... lei) provine din anul 2017, iar privitor la soldul scriptic de marfă fără TVA au mai fost înregistrate, din eroare recepții de marfuri cu amănuntul în sumă de ... lei.

A fost majorată baza de impozitare cu suma de ... lei (... - ... TVA + ... -... TVA), fiind stabilit un impozit în sumă de ... lei (... lei x 1%).

Pentru estimarea veniturilor realizate și nedeclarate în perioada ianuarie – martie 2018, organele de inspecție fiscală au extrapolat ponderea de 8% rezultată în decembrie 2016, respectiv 2017 a stocului faptic în stocul scriptic de mărfuri cu 19% înregistrat la 31.03.2018, fapt ce a condus la o evaluare a stocului faptic.

În urma calculelor s-a estimat un stoc faptic în sumă de ... lei, inclusiv TVA, fiind estimată o diferență de venituri nedeclarate în sumă de ... lei față de stocul scriptic al mărfurilor cu 19% și au stabilit un impozit în sumă de ... lei (... x 1%).

Organele de inspecție fiscală au solicitat efectuarea unui inventar la întreaga marfă cu 19 % și 9% existent în magazin și în depozit. În urma inventarierii a rezultat că stocul faptic la marfa cu 19 % este de ... lei, iar cel scriptic este de ... lei (pondere 1,5%) diferența fiind în sumă de ... lei, respectiv soldul faptic la marfa cu 9 % este de ... lei, parțial și nu a cuprins toate produsele alimentare, iar în gestiune nu există stoc faptic.

Stabilirea stocului faptic prin inventarierea efectuată la data de 09.07.2018 a determinat organul de inspecție fiscală să concluzioneze că estimarea efectuată la 31.03.2018 a stocului de marfă este foarte apoiată de realitatea din teren.

Pentru perioada verificată organele de inspecție fiscală au stabilit diferența de impozit pe veniturile microintreprinderilor în sumă totală de ... lei.

4.Impozit pe veniturile din alte surse.

Perioada verificată 27.04.2016-31.03.2018.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că veniturile în sumă de ... lei, nedeclarate până la data de 31.03.2018 și implicit a contravalorii acestora a fost însușită de administratorul societății.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că acestea reprezintă venituri nete realizate de administrator și care se impozitează cu 16 %, fiind calculat un impozit pe venituri din alte surse în sumă de ... lei (... x 16%).

Din documentele existente la dosarul contestației s-a reținut că, urmare inspecției fiscale efectuate la Societatea X ... S.R.L., organele de inspecție

fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Timiș au întocmit Sesizarea penală nr. TMG_AIF ... /03.08.2018 transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș, împreună cu Procesul verbal nr.... /24.07.2018, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art.8 alin.(1) și art.9 alin.(1) lit.b) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Sesizarea penală transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș, vizează un prejudiciu total adus bugetului de stat în sumă de ... lei care TVA, impozit pe profit, impozit pe veniturile microîntreprinderilor și impozit pe venituri din alte surse, valoare ce se regăsește și în Deciziile de impunere nr. F-TM ... /31.07.2018 și nr. F-TM ... /31.07.2018, contestate.

În ce privește TVA indicată de organele de inspecție fiscală în sesizarea penală ca și prejudiciu de natura TVA, respectiv ... lei, învederăm că aceasta este, în fapt, diferența dintre TVA în cuantum de ... lei stabilită la pct. 1.3 din Decizia de impunere nr. F-TM ... /31.07.2018 și suma de ... lei reprezentând TVA de recuperat rezultată din evidențele contabile ale petentei; astfel la fila 3 din Sesizarea penală nr. TMG_AIF ... /03.08.2018 este evidențiat acest aspect, respectiv ... lei = ... lei - ... lei.

Referitor la Decizia de impunere nr. F-TM ... /31.07.2018, sumele stabilite suplimentar coincid cu cele indicate ca și posibil prejudiciu adus bugetului de stat, respectiv: impozit pe profit (... lei), impozit pe veniturile microîntreprinderilor (... lei) și impozit pe venituri din alte surse (... lei) – fila 5 din Sesizarea penală nr. TMG_AIF ... /03.08.2018.

Acest aspect al stării de fapt a determinat în virtutea principiului general de drept penalul ține în loc civilul, suspendarea soluționării cauzei conform Deciziei nr. ... /21.03.2019 emisă de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice

Parchetul de pe lângă Tribunalul Timiș a emis Ordonanța de clasare din data de 12.06.2020 în dosar nr. ... /P/2018 față de învinuitul ... X ... , în calitate de reprezentant legal al societății X ... S.R.L., definitivă, conform adresei nr. ... /03.03.2021 a Serviciului Juridic al D.G.R.F.P. Timișoara, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /17.03.2021; în temeiul dispozițiilor art. 272 alin. (2) lit. a) Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 14.4 din OPANAF nr. 3741/2015, D.G.R.F.P. ... , ca organ competent conform art. 272 din Codul de procedură fiscală, reluând procedura de soluționare a contestației pe fond, în condițiile legii, făcând aplicațiunea pct. 10.5 din OPANAF nr. 3741/2015 solicitând punctul de vedere al Inspecției Fiscale din cadrul A.J.F.P. Timiș în raport cu soluția organelor de urmărire penală.

III. Luând în considerare constatările organelor fiscale, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei,

precum și actele normative în vigoare în perioada verificată se rețin următoarele:

A. ASPECTE DE PROCEDURĂ

În ceea ce privește aspectele procedurale invocate de contestatară, organul de soluționare a contestației nu se va mai investi cu analiza acestora, întrucât au fost analizate prin Decizia nr. ... /21.03.2019 emisă de D.G.R.F.P. Timișoara.

B. ASPECTE DE FOND

B.1. În ceea ce privește capătul de cerere privind contestația formulată de X ... S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM ... /31.07.2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM ... /31.07.2018 de Administrația Județeană a Finanțelor Publice a județului Timiș pentru suma totală de ... lei reprezentând TVA

B.1.a) Referitor la suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Timișoara este dacă în mod corect și legal petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în condițiile în care aceasta este aferentă unor achiziții de la societăți care la data operațiunilor aplicau sistemul TVA la încasare, iar petenta nu a prezentat documente justificative care să confirme faptul că a achitat facturile în cauză.

În fapt, în perioada verificată, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei cuprinsă în facturi de achiziții **neachitate de la persoane impozabile ce aplică sistemul TVA la încasare**, astfel:

- furnizorul T S.R.L. (aplică sistemul din 01.01.2016) - sold neachitat la 31.03.2018 pentru factura ... /04.01.2018, în sumă de ... lei, cu TVA aferentă în sumă de ... lei;

- furnizorul E S.R.L. (aplică sistemul din 01.04.2017) - sold neachitat la 31.03.2018 pentru factura ... /29.01.2018, în sumă de ... lei, cu TVA aferentă în suma de ... lei este nedeductibilă conform art.297 al.2) din Codul fiscal.

Cu ocazia inspecției fiscale, organele de control au stabilit că TVA în sumă de ... lei (... lei + ... lei) nu este deductibilă în considerarea dispozițiilor art. 297 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare stipulează:

"ART. 297 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere

*(...)(2) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 282 alin. (3) - (8) este **amânat până la***

data la care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său."

Pe cale de consecință, în considerarea normei legale precitate, rezultă că în cazul beneficiarilor care achiziționează bunuri/servicii de la persoane care aplică sistemul TVA la încasare pentru respectivele operațiuni, dreptul de deducere a taxei este amânat până la data la care taxa aferentă bunurilor/serviciilor a fost plătită.

Mai mult, la art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

"ART. 299 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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. 319, 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;"

Astfel, potrivit acestei dispoziții legale, rezultă că justificarea deducerii taxei se face pe lângă obligația deținerii unei facturi și cu dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare.

Având în vedere prevederile legale invocate mai sus, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, atât în cazul achizițiilor efectuate de la persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, cât și în cazul achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare, persoana impozabilă trebuie să facă dovada plății, prin una din modalitățile enumerate în legislația în materie.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că petenta a efectuat achiziții în luna ianuarie 2018 de la furnizorii T S.R.L. și E S.R.L. care la data operațiunilor aplicau sistemul TVA la încasare, din data de 01.01.2016 (în cazul primului furnizor), respectiv din data de 01.04.2017 (în cazul celui de-al doilea furnizor), **fără a deține vreun document de plată**, stare de fapt fiscală care se circumscrie dispozițiilor art. 297 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală în mod corect și legal procedând la neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de ... lei cuprinsă în facturi de achiziții neachitate de la cele două persoane impozabile ce aplică sistemul TVA la încasare și pentru care petenta nu a prezentat documente

justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală prin care să facă dovada plății, prin una din modalitățile enumerate în legislația în materie.

Referitor la argumentele prezentate de petentă în contestație în legătură cu acest capăt de cerere, învederăm că aceasta **confirmă** starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală, motivația sa rezumându-se la faptul că situația constatată se datorează unor erori constând în neobservarea faptului că acele persoane impozabile de la care a achiziționat marfa aplică sistemul TVA la încasare, motiv care nu poate conduce la admiterea contestației în legătură cu acest capăt de cerere, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au aplicat în mod corect și legal o normă legală.

Pretenția petentei de a i se oferi posibilitatea de a-și corecta această eroare conform pct. 65-69 din Reglementările Contabile din 29 decembrie 2014 privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul nr. 1802/2014 al Ministerului Finanțelor Publice, nu poate fi primită în situația în care inspecția fiscală se desfășoară într-un cadru legal bine stabilit, respectiv conform Titlului VI "Controlul fiscal", capitolul I "Inspecția fiscală" din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, obiectul inspecției fiscale fiind, conform art. 113 alin. 1 "**verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.**",

solicitarea petentei de corectare, golind de conținut această normă legală.

Această solicitare nu poate fi acceptată în condițiile în care conform art. 105 din Codul de procedură fiscală, legiuitorul a prevăzut că declarația de impunere poate fi corectată în termenul de prescripție a dreptului organului de a stabili creanțe fiscale, însă în materia TVA, se stipulează că:

"(4) În cazul taxei pe valoarea adăugată, corectarea erorilor din deconturile de taxă se realizează potrivit prevederilor Codului fiscal. Erorile materiale din decontul de taxă pe valoarea adăugată se corectează potrivit procedurii aprobate prin ordin al președintelui A.N.A.F. "

în cauză fiind vorba de Ordinul nr. 3604/2015 din 9 decembrie 2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată care la pct. 5 din Anexa nr. 1 Instrucțiuni de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată, stipulează:

"5. Corectarea decontului de taxă pe valoarea adăugată, potrivit prezentelor instrucțiuni, nu este posibilă pentru perioade fiscale care au fost

supuse inspecției fiscale sau pentru care este în curs de derulare o inspecție fiscală. "

Mai mult, la alin. 8 al art. 105 "Corectarea declarației fiscale" din aceeași normă legală, se precizează expres că:

"(8) În situația în care în timpul inspecției fiscale contribuabilul/plătitorul depune sau corectează declarația de impunere aferentă perioadelor și creanțelor fiscale ce fac obiectul inspecției fiscale, aceasta nu va fi luată în considerare de organul fiscal. "

În concluzie, în considerarea celor mai sus precizate, rezultă că inspecția fiscală se desfășoară în baza principiilor independenței, unicității, autonomiei, ierarhizării, teritorialității și descentralizării, având în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă, solicitarea petentei de a corecta "omisiunea neintenționată" conform Ordinului Ministrului Finanțelor Publice 1802/2014 nefiind în concordanță cu dispozițiile legale din materia TVA, mai sus citate, acceptarea acestei solicitări lăsând fără conținut prevederile legale referitoare la inspecția fiscală, astfel cum precizate în Titlul VI "Controlul fiscal" din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Pe cale de consecință, în considerarea argumentelor expuse în cuprinsul prezentei, rezultă că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA în sumă de ... lei prin Decizia de impunere nr. F-TM ... /31.07.2018, motiv pentru care în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”.

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X ... S.R.L., în legătură cu acest capăt de cerere.

B.1.b) Referitor la suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar, cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Timișoara este dacă această obligație fiscală mai poate fi menținută în sarcina societății petente în condițiile în care starea de fapt fiscală care a determinat generarea acestei obligații a fost infirmată de organele de urmărire penală conform Ordonanței de clasare din data de 12.06.2020 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș în dosar nr. ... /P/2018, definitivă.

În fapt, cu ocazia inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au centralizat date preluate din evidența financiar contabilă a petentei cu privire la intrările/ieșirile de marfă din întreaga perioadă verificată, respectiv stocul de marfă lunar, precum și date preluate din inventarele anuale ale acesteia în ceea ce privește mărfurile supuse comercializării cu amănuntul.

Stocurile de marfă sunt contabilizate de petentă în contul 371 "*Mărfuri*", pe analitice deschise în funcție de cota de TVA: fără TVA din perioada 27.04.2016 - 31.08.2016 când aceasta era neplătitoare de TVA, cota redusă de 9% pentru produsele alimentare și cota standard de 20%, respectiv 19% pentru produsele din tutun și nealimentare.

Din analiza datelor prezentate, au rezultat următoarele:

- în ce privește stocul de marfa cu cota standard de 20%, respectiv 19%:

Din evidența financiar - contabilă a petentei a rezultat că vânzările de mărfuri cu aceste cote sunt mult mai mici în comparație cu aprovizionările, generând lună de lună o majorare semnificativă a stocului de marfă, astfel că la data de 31.03.2018 acesta ajunge la suma de ... lei. Conform, inventarelor la decembrie 2016 și decembrie 2017, stocul factic de marfă cu cotă standard este mult mai mic, astfel că organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență între scriptic și factic la 31.03.2018 în sumă de ... lei.

- în ce privește stocul de marfă cu cota redusă de 9%:

Din evidența contabilă a rezultat că vânzările de mărfuri cu această cotă sunt mult mai mari în comparație cu aprovizionările, generând lună de lună un stoc negativ, anormal pentru orice activitate de comerț, în sensul că nu se poate vinde mai multă marfă decât există pe stoc. S-a constatat că stocul negativ există chiar de la începutul perioadei când petenta devine plătitoare de TVA și că se majorează lună de lună, ajungând ca la data de 31.03.2018 să fie de minus ... lei.

Conform inventarelor la decembrie 2016 și decembrie 2017, stocul factic de marfă cu cota redusă este diferit față de cel scriptic, astfel că organul de control a stabilit o diferență între scriptic și factic la 31.03.2018 în suma de minus ... lei.

- în ce privește stocul de marfa fără TVA:

Din înregistrările efectuate în evidența contabilă, rezultă că la data la care petenta devine plătitoare de TVA, respectiv 01.09.2016, stocul de marfă fără TVA era în sumă de ... lei. S-a constatat că și după un an și 6 luni, adică la 31.03.2018, acest stoc se regăsește scriptic în evidența contabilă (chiar majorat din eroare până la suma de ... lei), deși factic nu mai există, așa cum rezultă și din inventarele societății petente. Coroborând toate datele și informațiile deținute, organele de inspecție fiscală au concluzionat că, în fapt, petenta nu a marcat prin casa de marcat mărfuri cu cota standard, în special țigări, decât în mică măsură, în schimb a marcat și mărfuri alimentare pe care nu le-a aprovizionat cu documente.

Administratorul petentei, prin nota explicativa dată, precizează că au existat și erori de marcare în sensul că mărfuri cu cota standard au fost marcate la cota redusă.

Toate aceste practici au generat o TVA de recuperat lună de lună, după cum rezultă și din situația TVA (anexa nr.3 la RIF), cu excepția a două luni, situație considerată atipică în cazul comerțului cu amănuntul care determină TVA de plată.

TVA de recuperat cumulată a fost solicitată la rambursare de către petentă prin deconturile de TVA ale lunii august 2017 și martie 2018, cu precizarea că pentru luna august 2017, TVA a fost rambursată.

Organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a obținut venituri în perioada septembrie 2016 - martie 2018 din vânzarea produselor cu cotă standard, fără să fie înregistrate în evidența contabilă. Astfel, în urma calculelor efectuate valoarea mărfurilor cu cotă standard, vândute și neînregistrate de societate în perioada verificată este în sumă de ... lei cu TVA, astfel că TVA colectată aferentă este în sumă de ... lei.

În ceea ce privește stocul de marfă fără TVA, valoarea acestuia la 31.03.2018 este în sumă de ... lei, inclusiv TVA, TVA colectată fiind de ... lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au estimat baza de impunere pentru perioada 01.01.2018-31.03.2018, în conformitate cu prevederile art.106 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, OPANAF nr.... 6/2017 pentru aprobarea sistemului de proceduri pentru inspecția fiscală și OPANAF nr.33... /2011 privind stabilirea și estimarea bazei de impunere, fiind întocmită Nota de fundamentare nr.5464/30.07.2018.

Astfel, organele de inspecție fiscală au solicitat un inventar inopinat la întreaga marfă existentă în magazin și depozit. În urma inventarierii la data de 09.07.2018 au rezultat următoarele:

- Soldul faptic la marfa cu 19 % este de ... lei, iar cel scriptic este de ... lei, diferența fiind în sumă de ... lei.

- Soldul faptic la marfa cu 9 % este de ... lei, mai puțin legume fructe, care s-au efectuat prin sondaj, câteva tipuri.

Din nota explicativă dată de administratorul petentei reiese că diferențele constatate s-au datorat unor erori de program și din modul deficitar de marcare al vânzătoarei.

Având în vedere cele constatate, stabilirea stocului faptic prin inventarierea efectuată la data de 09.07.2018 a determinat organul de control să concluzioneze că estimarea efectuată la 31.03.2018 a stocului de marfă este foarte aproape de realitatea din teren.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste diferențe confirmă faptul că:

- petenta nu deține documente de proveniență pentru marfa vândută cu 9%,
- iar privitor la marfa cu 19%, petenta nu declara integral vânzările prin faptul că nu marchează în casa de marcat.

În consecință, având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de ... lei (... lei + ... lei) potrivit prevederilor art.268 alin.(1), art.269 alin.(1) si (2), art.270 alin.(1), art.280 alin.(1) si (2), art.281 alin.(1), art.282 alin.(1), art.286 alin.(1) lit.a), art.291 alin.(1) și art.326 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În legătură cu starea de fapt referitoare la diferențele constatate de organele de inspecție fiscală, redate mai sus, organele de inspecție fiscală au formulat sesizarea penală nr. TMG_AIF ... /03.08.2021 către Parchetul de pe lângă Tribunalul Timiș, în care ANAF s-a constituit parte civilă pentru suma de ... lei care TVA ... lei.

În ce privește TVA indicată de organele de inspecție fiscală în sesizarea penală ca și prejudiciu de natura TVA, respectiv ... lei, învederăm că aceasta este, în fapt, diferența dintre TVA în cuantum de ... lei stabilită la pct. 1.3 din Decizia de impunere nr. F-TM ... /31.07.2018 care reprezintă titlu de creanță și suma de ... lei reprezentând TVA de recuperat rezultată din evidențele contabile ale petentei; la fila 3 din Sesizarea penală nr. TMG_AIF ... /03.08.2018 fiind evidențiat acest aspect.

Parchetul de pe lângă Tribunalul Timiș a emis Ordonanța din data de 12.06.2020 în dosar nr. ... /P/2018 prin care s-a dispus clasarea cauzei privind efectuarea de cercetări sub aspectul săvârșirii infracțiunilor prevăzute de art. 8, art. 9 alin. 1 lit. b) din Legea nr. 241/2005, respectiv de art. 272 alin. 1 lit. b), față de administratorul societății X ... S.R.L., care reprezintă hotărârea definitivă pronunțată pe latura penală în ceea ce privește starea de fapt descrisă în Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM ... /31.07.2018, referitor la capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând TVA colectată suplimentar aferentă veniturilor obținute din vânzarea de mărfuri, neînregistrate în evidența contabilă (în sesizarea penală suma de ... lei fiind influențată cu suma de ... lei reprezentând TVA de recuperat rezultată din evidențele contabile, așa cum s-a arătat la paragraful precedent.)

Prin **Ordonanța pronunțată în data de 12.06.2020 în dosar nr. ... /P/2018 al Parchetul de pe lângă Tribunalul Timiș** emisă ca urmare a analizării materialului de urmărire penală (incluzând declarații martori) a fost valorificată și constatarea tehnico-științifică de specialitate întocmită de către specialistul din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș, la care a achiesat procurorul care a instrumentat cauza, din care au rezultat următoarele:

§ Cu privire la valoarea vânzărilor realizate de către X ... S.R.L. ca urmare a comercializării de produse alimentare și nealimentare și dacă acestea au fost înregistrate în totalitate în evidența contabilă a societății, au rezultat următoarele:

Pentru **perioada ianuarie - martie 2018**, în conformitate cu jurnalele TVA pentru vânzări, în care sunt incluse atât veniturile din vânzarea mărfurilor comercializate, cât și veniturile din prestările de servicii, figurează înregistrată în contabilitate suma de ... lei, din care baza de impozitare în suma de ... lei și TVA în sumă de ... lei. Conform registrului jurnal, în contul 707 "*venituri din vânzarea mărfurilor*" pentru perioada ianuarie - martie figurează înregistrată suma de ... lei fără TVA, sumă ce se regăsește înregistrată și în Balanța de verificare pentru 2018. Diferența între suma înregistrată în jurnalul TVA pentru vânzări și suma înregistrată în contul 707 "*venituri din vânzarea mărfurilor*" și în Balanța de verificare reprezintă venituri din servicii prestate.

Pentru perioada **ianuarie - decembrie 2017**, în conformitate cu jurnalele TVA pentru vânzări, în care sunt incluse atât veniturile din vânzarea mărfurilor comercializate, cât și veniturile din prestările de servicii, figurează înregistrată în total suma de ... lei, din care baza de impozitare în suma de ... lei și TVA în sumă de 170....,83 lei. Conform Registrului Jurnal, în contul 707 "*venituri din vânzarea mărfurilor*", pentru perioada ianuarie - decembrie 2017, este înregistrată suma de ... lei fără TVA, sumă ce se regăsește înregistrată și în Balanța de verificare pentru 2017. Diferența între suma înregistrată în jurnalul TVA pentru vânzări și suma înregistrată în contul 707 "*venituri din vânzarea mărfurilor*" și în Balanța de verificare reprezintă venituri din servicii prestate cont 704.

Totodată, pentru perioada **septembrie - decembrie 2016**, conform jurnalelor TVA pentru vânzări în care sunt incluse atât veniturile din vânzarea mărfurilor comercializate, cât și veniturile din prestările de servicii, figurează înregistrată în total suma de ... lei, din care baza de impozitare în suma de ... lei și TVA în suma de ... lei, **la care se adauga si suma de ... lei** din perioada aprilie - august 2016, când societatea nu era plătitoare de TVA. Conform Registrului Jurnal, în contul 707 "*venituri din vânzarea mărfurilor*", pentru perioada aprilie - decembrie 2016, este înregistrată suma de ... lei fără TVA, sumă ce se regăsește înregistrată și în Balanța de verificare pentru 2016. Diferența între suma înregistrată în jurnalul TVA pentru vânzări și suma înregistrată în contul 707 "*venituri din vânzarea mărfurilor*" și în Balanța de verificare reprezintă venituri din servicii prestate cont 704.

§ Cu privire la stabilirea împrejurării dacă X ... S.R.L. nu a înregistrat în evidențele contabile vânzări de mărfuri în valoare de ... lei, constatarea tehnico – științifică a avut în vedere constările inspecției fiscale raportat la declarațiile administratorului societății petente, reliefându-se următoarele:

Specialistul a procedat la întocmirea unei situații privind diferențele între stocurile de marfă ale X ... S.R.L. prin raportare la stocul scriptic înregistrat de către societate în evidența contabilă și stocul factic conform Inventarelor

societății, rezultând că, între valoarea mărfii din gestiune fără TVA, cu TVA cotă redusă și cu TVA în cotă standard în sumă de ... lei, și valoarea mărfii din inventar la 31.12.2017 în sumă de ... lei, nu există diferențe, rezultând că **plusul de inventar pentru marfa în cota standard în sumă totală de ... lei, la care se adaugă și cel pentru marfa fără TVA în sumă totală de ... lei, în total ... lei, este egal cu diferența la minusul de inventar pentru marfa în cota redusă de TVA.**

Deoarece există posibilitatea prevăzută de lege a compensării în gestiune a lipsurilor (minusuri valorice) cu eventualele plusuri valorice constatate, specialistul a considerat că nu poate exista posibilitatea neînregistrării în evidențele contabile a unor vânzări de mărfuri în valoare de ... lei de către X ... S.R.L.

§ Cu privire la stabilirea împrejurării dacă prin nedeclararea vânzărilor în valoare de ... lei derulate de X ... S.R.L. s-a cauzat vreun prejudiciu cert bugetului de stat, specialistul a apreciat că, având în vedere faptul că stocul scriptic pe cote de TVA este eronat evidențiat, **diferențele privind TVA reprezintă obligații de plată fiscale, rezultate ca urmare a inversării cotelor de TVA** și nu un prejudiciu penal, atâta timp cât per total gestiune global-valorice nu există diferențe între stocul scriptic și cel factic. În plus, aceste diferențe de TVA, în sumă de ... lei, au fost stabilite de X ... S.R.L. și prezentate organelor fiscale din cadrul ANAF în contestația depusă împotriva actelor administrative fiscale emise de către A.J.F.P. Timiș, sumă ce a fost plătită bugetului de stat cu chitanța seria ... număr ... din data de 18.01.2019.

§ Cu privire la stabilirea dacă în luna septembrie 2017 societatea X ... S.R.L. a beneficiat nejustificat de rambursare de TVA cu control ulterior în sumă de ... lei, pentru care s-a emis Decizia de rambursare nr. din data de 18.09.2017 și în ce a constat caracterul nejustificat al acestei operațiuni, specialistul a precizat următoarele:

În Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 31.07.2018, document ce a stat la baza întocmirii sesizării penale, organele de inspecție fiscală constată că prin decontul de TVA aferent lunii august 2017, prin care societatea a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA în cuantum de ... lei din perioada septembrie 2016 - august 2017, aceasta a beneficiat de restituirea/compensarea sumei, cu control ulterior, în baza Deciziei de rambursare nr. din data de 18.09.2017.

Având în vedere considerentele de la întrebările anterioare, cât și a faptul că stocul scriptic pe cote de TVA este eronat evidențiat rezultând diferențe privind TVA rezultată ca urmare a inversării cotelor de TVA, aceasta generând de la o lună la alta un TVA de recuperat cumulată, ce a fost solicitată la rambursare de către petentă prin decontul de TVA al lunii august 2017, operațiune pentru care specialistul a considerat că nu există un caracter nejustificat.

Referitor la suma de ... lei, s-a reținut că aceasta a fost plătită bugetului de stat de către X ... S.R.L. cu chitanța seria ... număr ... din data de 11.12.2019.

În considerarea constatării tehnico – științifice de specialitate întocmită de specialistul din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș, procurorul care a instrumentat cauza a constatat incidența prevederilor art. 16 alin. 1 lit. b Cod procedură penală având în vedere că **"diferența între stocul faptic și cel scriptic rezultă din evidențierea eronată în contabilitate a cotelor de TVA, respectiv a inversării cotelor de TVA pentru diverse produse și nu din vânzări de marfa neînregistrate în contabilitate de natură a genera prejudicii bugetului de stat"**, reținând de asemenea că **"nu subzistă nici varianta însușirii de către administratorul societății a veniturilor provenind din vânzări neînregistrate și nici varianta rambursării ilegale de TVA"**.

În drept, art. 277 alin. 3 și alin. 4 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

"ART. 277

Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

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

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

Totodată, pct.10.4 din Ordinul 3741/20015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

„10.4. La reluarea procedurii administrative, organul de soluționare competent poate solicita organului fiscal care a sesizat organele de urmărire și cercetare penală punctul de vedere privind soluționarea contestației în raport cu soluția organelor penale/hotărârea instanței de judecată."

Potrivit acestor prevederi legale, **organele de soluționare a contestațiilor, prin soluțiile pronunțate, sunt obligate să țină cont de motivarea organelor de urmărire penală cuprinsă în rezoluțiile de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, precum și de concluziile expertizelor efectuate, după caz.**

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că deoarece la momentul efectuării inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală din cadrul

Administrației Județene a Finanțelor Publice Timiș au apreciat că diferențele constatate între stocul scriptic și factic confirmă faptul că petenta nu are documente de proveniență pentru marfa vândută cu 9%, iar privitor la marfa cu 19%, petenta nu declară integral vânzările prin faptul că nu marchează în casa de marcat, fapte care ar fi posibil să întrunească elementele infracțiunilor prevăzute de art. 8 alin. 1, art. 9 alin. 1 lit. b) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 272 alin. 1 lit. b) din Legea nr. 31/1990 privind societățile, republicată, și ținând cont de faptul că acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor două acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei, iar din instrumentarea speței nu a rezultat că petenta a obținut venituri din vânzarea de mărfuri, neînregistrate în evidența contabilă, premisa organelor de inspecție fiscală cu privire la starea de fapt fiscală constatată nu se confirmă.

Or, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că împotriva Ordonanței de clasare din data de 12.06.2020 din dosar nr. ... /P/2018 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș nu s-a formulat plângere în conformitate cu prevederile art. ... alin. 4 Cod procedură penală, în cauză formulându-se referat de neatacare a acestei soluții.

De altfel, în considerarea dispozițiilor exprese ale pct. 10.5. din Ordinul 3741/20015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara cu adresa nr. TMR_DGR 39... 1 a solicitat Inspecției Fiscale din cadrul A.J.F.P. Timiș completarea dosarului cauzei cu punctul său de vedere privind soluționarea pe fond a contestației în raport de soluția organelor penale, precum și față de motivarea conținută de Ordonanța de clasare din data de 12.06.2020 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș în dosar nr. ... /P/2018 și implicit și față de expertizele efectuate în cauză, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale, în vederea reluării soluționării pe fond a contestației în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Inspecția Fiscală din cadrul A.J.F.P. Timiș a răspuns cu adresa nr. TMG_AIF ... /28.04.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /29.04.2021, în care a precizat următoarele:

"Din analiza ordonanței menționate mai sus, înțelegem că s-a dispus clasarea cauzei pe motiv că au fost acceptate explicațiile și justificările administratorului societății cum că diferența între stocul factic de marfă și cel scriptic rezultă din evidențierea eronată în contabilitate a cotelor de TVA, ca rezultat al marcării eronate prin intermediul casei de marcat a produselor cu cotă de 19% ca produse cu cotă de 9%, rezultând astfel în evidența contabilă a societății la 31.03.2018 un stoc de marfă negativ cu cotă redusă de TVA în quantum de -... lei și un stoc de marfă cu cotă standard de TVA de ... lei.

Pe aceste considerente, organul de cercetare penală a fost de acord, conform precizărilor expertului, cu compensarea celor două gestiuni, iar pentru diferența de TVA rezultată, concretizată în TVA de recuperat, solicitat la rambursare, a rezultat TVA de plată, achitată de aceasta ulterior inspecției fiscale.

Având în vedere aspectele descrise mai sus, prin prezenta arătăm că urmare a soluției dată de organele de cercetare penală se generează TVA colectată suplimentar, fără însă a ne putea pronunța asupra cuantumului acesteia."

Pe cale de consecință, **se reține că starea de fapt fiscală consemnată în Procesul verbal nr. ... /24.07.2018 transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș** cu anexele aferente (126 file) împreună cu sesizarea penală nr. TMG_AIF ... /03.08.2021, stare de fapt care se regăsește și în RIF nr. F-TM ... /31.07.2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-TM ... /31.07.2018 – pct. 1.3 în legătură cu stabilirea suplimentară a TVA colectată în sumă de ... lei, **a fost infirmată de organele de urmărire penală**, soluția având la bază constatarea tehnico – științifică de specialitate efectuată de către specialistul din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș, fapt constatat și de organele de inspecție fiscală conform precizărilor din adresa nr. TMG_AIF ... /28.04.2021.

În speță sunt incidente și prevederile art.113 alin.(1) și alin.(2) lit b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Obiectul inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;

c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor

persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

(...) h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;"

În concluzie, ținând cont că din probatoriul administrat de organele de cercetare și urmărire penală anexate la dosarul cauzei **rezultă o altă situație de fapt fiscală decât cea constatată de echipa de inspecție fiscală** și având în vedere cele arătate de inspecția fiscală în adresa nr. TMG_AIF ... /28.04.2021, respectiv „Având în vedere aspectele descrise mai sus, prin prezenta **arătăm că urmare a soluției dată de organele de cercetare penală se generează TVA colectată suplimentar, fără însă a ne putea pronunța asupra cuantumului acesteia.**”, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța dacă petenta datorează sau nu TVA suplimentar, iar caz afirmativ cuantumul acestuia, în speță impunându-se analizarea temeinică a tuturor aspectelor dezlegate în urmărirea penală, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, acesta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul contestației, precum și normele legale aplicabile în materie, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin.(4) al aceluiași articol și cu pct.11.4 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și **se va desființa parțial** Decizia de impunere nr. **F-TM ... /31.07.2018** emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Timiș, **pentru suma de ... lei reprezentând TVA colectată suplimentar aferentă unor venituri obținute din vânzarea de mărfuri, dar neînregistrate în evidența contabilă**, urmând ca organul emitent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în

motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, având obligația, totodată să țină cont de toate argumentele și documentele prezentate de contribuabil în susținerea cauzei.

Cu ocazia refacerii inspecției fiscale organele de inspecție fiscală vor depune toate diligențele pentru clarificarea situației fiscale a contribuabilului, cu respectarea tuturor prevederilor legale incidente în prezenta cauză.

B.1.c) Referitor la suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată pentru care petenta nu și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, deși deține documente justificative și respectiv referitor la suma de ... lei TVA colectată suplimentar de organele de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Timișoara este dacă aceste obligații fiscale sunt în mod legal calculate/datorate în condițiile în care din documentele prezentate de societate nu rezultă o altă situație de fapt față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, din verificarea evidenței financiar – contabile a petentei a rezultat că în perioada verificată aceasta nu a respectat dispozițiile legale din materia taxei pe valoarea adăugată în sensul în care:

- nu și-a exercitat *dreptul de deducere* a TVA în sumă de ... lei, deși petenta deține documente justificative evidențiate în contabilitate care dau dreptul petentei de a-și exercita dreptul de deducere a taxei;

- organele de inspecție fiscală au *colectat suplimentar* o taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, în condițiile în care petenta deține documente justificative evidențiate în contabilitate care obligă petenta la colectarea taxei.

În drept, Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitor la regulile și noțiunile cu caracter general din domeniul taxei pe valoarea adăugată, stipulează:

"ART. 265 - Definiția taxei pe valoarea adăugată

Taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect datorat la bugetul statului și care este colectat conform prevederilor prezentului titlu.

ART. 266 - Semnificația unor termeni și expresii

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

(...) 5. baza de impozitare reprezintă contravaloarea unei livrări de bunuri sau prestări de servicii impozabile, a unui import impozabil sau a unei achiziții intracomunitare impozabile, stabilită conform cap. VII al prezentului titlu;

(...) 11. decont de taxă reprezintă decontul care se întocmește și se depune conform art. 323;

12. decontul special de taxă reprezintă decontul care se întocmește și se depune conform art. 324;

(...)14. *factura reprezintă documentul prevăzut la art. 319;*

(...) 31. *taxă înseamnă taxa pe valoarea adăugată, aplicabilă conform prezentului titlu;*

32. *taxă colectată reprezintă taxa aferentă livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii taxabile la momentul exigibilității taxei, efectuate sau care urmează a fi efectuate de persoana impozabilă, precum și taxa aferentă operațiunilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei, conform art. 307-309;*

33. *taxă deductibilă reprezintă suma totală a taxei datorate sau achitate de către o persoană impozabilă pentru achizițiile efectuate sau care urmează a fi efectuate;*

34. *taxă dedusă reprezintă taxa deductibilă care a fost efectiv dedusă;*

ART. 280 - Faptul generator și exigibilitatea - definiții

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

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

(3) *Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 326 alin. (1)."*

În ceea ce privește sediul materiei în domeniul taxei deductibile, în cauză sunt incidente, următoarele dispoziții legale din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"ART. 297 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) *Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei*

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

a) *operațiuni taxabile;*

(...) *ART. 299 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

(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.319, 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 acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 319 din legea fiscală.

Din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințele de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, persoana impozabilă are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri dacă deține o factură în original completată cu toate datele cerute de formular și dacă justifică cu documente că achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În ceea ce privește sediul materiei în domeniul taxei colectate, în cauză sunt incidente pe lângă dispozițiile legale generale și următoarele prevederi din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"ART. 286 - Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni

ART. 291 - Cotele

(1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:

a) 20% începând cu data de 1 ianuarie 2016 și până la data de 31 decembrie 2016;

b) 19% începând cu data de 1 ianuarie 2017."

În considerarea dispozițiilor legale mai precizate, rezultă că taxa pe valoarea adăugată (TVA) este principalul impozit *indirect* din punct de vedere

al volumului încasărilor la bugetul de stat, precum și din punct de vedere al sferei de aplicare.

Mecanismul TVA presupune ca fiecare agent economic care intervine în procesul de producție și comercializare a unui produs să adauge taxa la valoarea adăugată creată, taxă ce este inclusă în prețul de vânzare al bunurilor și trebuie virată ulterior către stat. Taxa este astfel colectată de către agenții economici de la consumatorii finali, care sunt de fapt cei care suporta efectiv această taxă.

În vederea aplicării dispozițiilor legale din sfera TVA, persoanele impozabile au obligația conducerii evidenței financiar contabile în conformitate cu prevederile legale instituite în domeniu (în mod special indicăm Legea contabilității nr.82/1991, republicată), datele și informațiile conținute de declarațiile fiscale depuse la autoritatea fiscală fiind în concordanță cu evidența financiar contabile.

Potrivit prevederilor art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității 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”.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, raportat la starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală referitor la posibilitatea exercitării dreptului de deducere a TVA în sumă de ... lei și respectiv la stabilirea unei TVA colectată suplimentară în sumă de ... lei (care nu a fost infirmată de petentă), rezultă că au fost valorificate **exclusiv** datele și informațiile contabile și fiscale raportat la deconturile de TVA depuse la autoritatea fiscală.

Învedereăm că organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea dispozițiilor art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, procedând la verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către petentă, a respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

Astfel, organele de inspecție fiscală au respectat lit. i) a alin. (2) al art. 113 Cod procedură fiscală, respectiv:

"i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal; "

stabilind că:

- petenta **nu** și-a exercitat *dreptul de deducere* a TVA în sumă de ... lei, **deși petenta deține documente justificative evidențiate în contabilitate care dau dreptul petentei de a-și exercita dreptul de deducere a taxei;**

- petenta nu a *colectat suplimentar* o taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, în condițiile în care deține documente justificative evidențiate în contabilitate care impun în sarcina colectarea taxei ca și parte din mecanismul TVA

organele de control neavând în vedere doar atragerea unor sume la bugetul fiscal (TVA colectată), ci și stabilirea unei situații favorabile petente (TVA deductibilă), faptul că petenta deține documente justificative evidențiate în contabilitate care îi dau dreptul de exercitare a taxei, nefiind ignorat de autoritatea fiscală.

Prin inspecțiile fiscale desfășurate la contribuabili, legiuitorul urmărește verificarea respectării și aplicării dispozițiilor legale în materie; inspecția fiscală derulându-se într-un cadru legal prestabilit.

De altfel, în materia TVA, instanța europeană a prevăzut în mod repetat că "***fiecare stat membru are obligația să adopte toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ corespunzătoare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul său. În această privință, statele membre sunt obligate să verifice declarațiile persoanelor impozabile, conturile acestora și celelalte documente pertinente, precum și să calculeze și să colecteze taxele datorate.***" - pct. 37 din Hotărârea pronunțată în cauza C-132/06.

Astfel, în cadrul sistemului comun al TVA-ului, statele membre sunt obligate să asigure respectarea obligațiilor care incumbă persoanelor impozabile și beneficiază în această privință de o anumită latitudine, în special în legătură cu modul de utilizare a mijloacelor de care dispun.

Totuși, această latitudine este limitată de obligația de a asigura o colectare eficientă a resurselor proprii ale Uniunii și de a nu crea diferențe semnificative în ceea ce privește modul în care sunt tratate persoanele impozabile, fie în cadrul unuia dintre statele membre, fie în ansamblul Uniunii. Curtea a hotărât că A șasea directivă trebuie interpretată în conformitate cu principiul neutralității fiscale inerent sistemului comun al TVA-ului, potrivit căruia agenții economici care efectuează aceleași operațiuni nu trebuie să fie supuși unui tratament diferit în materie de colectare a TVA-ului. Toate acțiunile statelor membre care privesc prelevarea de TVA trebuie să respecte acest principiu.

Învederăm că stabilirea sumei de ... lei ca fiind TVA deductibilă, respectiv a sumei de ... lei ca TVA colectată, a avut la bază exclusiv

contabilitatea financiar - contabilă a petentei și declarațiile depuse de aceasta la autoritatea fiscală, stare de fapt ce nu a fost contestată de petentă.

Argumentul pe care se motivează petenta se referă la faptul că, în opinia sa, nedeclararea sumei de ... lei ca TVA colectată, reprezintă o "*omisiune neintenționată*", motiv pentru care solicită să se aplice dispozițiile privind erorile contabile menționate la pct. II.2.1.a) din contestație, respectiv prevederile contabile, la punctul 66 din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, posibilitatea de corectare a erorilor contabile fiind prevăzută de pct. 65-69 din Reglementările Contabile din 29 decembrie 2014 privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul nr. 1802/2014 al Ministerului Finanțelor Publice.

Această solicitare nu poate fi acceptată în condițiile în care conform art. 105 din Codul de procedură fiscală, legiuitorul a prevăzut că declarația de impunere poate fi corectată în termenul de prescripție a dreptului organului de a stabili creanțe fiscale, însă în materia TVA, se stipulează că:

"(4) În cazul taxei pe valoarea adăugată, corectarea erorilor din deconturile de taxă se realizează potrivit prevederilor Codului fiscal. Erorile materiale din decontul de taxă pe valoarea adăugată se corectează potrivit procedurii aprobate prin ordin al președintelui A.N.A.F.",
în cauză fiind vorba de Ordinul nr. 3604/2015 din 9 decembrie 2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată care la pct. 5 din Anexa nr. 1 Instrucțiuni de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată, stipulează:

"5. Corectarea decontului de taxă pe valoarea adăugată, potrivit prezentelor instrucțiuni, nu este posibilă pentru perioade fiscale care au fost supuse inspecției fiscale sau pentru care este în curs de derulare o inspecție fiscală."

Mai mult, la alin. 8 al art. 105 "*Corectarea declarației fiscale*" din aceeași normă legală, se precizează expres că:

*"(8) În situația în care **în timpul inspecției fiscale contribuabilul/plătitorul depune sau corectează declarația de impunere aferentă perioadelor și creanțelor fiscale ce fac obiectul inspecției fiscale, aceasta nu va fi luată în considerare de organul fiscal.**"*

Pe cale consecință, în considerarea celor mai sus precizate, rezultă că inspecția fiscală se desfășoară în baza principiilor independenței, unicității, autonomiei, ierarhizării, teritorialității și descentralizării, având în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă, solicitarea petentei de a corecta

"omisiunea neintenționată" conform Ordinului Ministrului Finanțelor Publice 1802/2014 nefiind în concordanță cu dispozițiile legale din materia TVA, mai sus citate, acceptarea acestei solicitări lăsând fără conținut prevederile legale referitoare la inspecția fiscală, astfel cum precizate în Titlul VI "Controlul fiscal" din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Însă, având în vedere considerentele și soluția organului de soluționare a contestației prezentate la pct. anterior 1.b) al prezentei decizii, respectiv cele arătate de inspecția fiscală în adresa nr. TMG_AIF ... /28.04.2021, respectiv „*Având în vedere aspectele descrise mai sus, prin prezenta arătăm că urmare a soluției dată de organele de cercetare penală se generează TVA colectată suplimentar, fără însă a ne putea pronunța asupra cuantumului acesteia.*”, în considerarea principiilor inspecției fiscale, respectiv a faptului că inspecția fiscală se derulează o singură dată pentru fiecare tip de creanță fiscală, organele de inspecție fiscală stabilind TVA colectată pentru întreaga perioadă verificată, raportat la TVA deductibilă care a diminuat obligația fiscală suplimentară de natura TVA constatată cu ocazia inspecției fiscale, motive pentru care, în temeiul art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare **se va desființa parțial** Decizia de impunere F-TM ... /31.07.2018 și **în legătură cu sumele reprezentând TVA deductibilă stabilită în timpul inspecției fiscale în sumă de ... lei și respectiv TVA colectată suplimentar în sumă de ... lei.**

În consecință, în considerarea faptului că TVA stabilită suplimentar de organul de inspecție fiscală este în cuantum total de ... lei, rezultată astfel: ... lei - ... lei +... lei +... lei, și având în vedere că în legătură suma de ... lei reprezentând TVA aferentă unor facturi emise de persoane impozabile ce aplică sistemul TVA la încasare, contestația a fost **respinsă**, rezultă că suma totală pentru care urmează a fi **desființată** Decizia de impunere **F-TM ... /31.07.2018** este în sumă de ... lei (... lei - ... lei), fiind rezultatul coroborării ultimelor 3 puncte precizate la "*Motivul de fapt*" din decizia de impunere, respectiv ... lei + ... lei – ... lei, constatările inspecției fiscale urmând să aibă în vedere o privire generală asupra TVA (atât prin prisma celor constatate în cursul procedurii penale, cât și prin prisma stabilirii TVA deductibile, respectiv TVA colectate), urmând ca organul emitent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, având obligația, totodată să țină cont de toate argumentele și documentele prezentate de contribuabil în susținerea cauzei.

B.2. În ceea ce privește capătul de cerere privind contestația formulată de X ... S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM ... /31.07.2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM ... /31.07.2018 de Administrația Județeană a Finanțelor Publice a județului Timiș pentru suma totală de ... lei reprezentând impozit pe profit, impozit pe veniturile microîntreprinderilor și impozit pe veniturile din alte surse

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Timișoara este dacă obligația fiscală în sumă totală de ... lei reprezentând impozit pe profit, impozit pe veniturile microîntreprinderilor și impozit pe veniturile din alte surse, mai poate fi menținută în sarcina societății petente în condițiile în care starea de fapt fiscală care a determinat generarea acestei obligații a fost infirmată de organele de urmărire penală conform Ordonanței de clasare din data de 12.06.2020 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș în dosar nr. ... /P/2018, definitivă.

În fapt, organele de inspecție fiscală urmare inspecției fiscale efectuate la X ... S.R.L., au constatat că la datele 31.12.2016, 31.12.2017 și 09.07.2018, petenta deține un stoc scriptic de marfă cu cota standard de TVA de 19% (20%) foarte mare în comparație cu inventarele la acele date prezentate.

Diferența între stocul scriptic și cel factic la data de 31.03.2018 este în sumă de ... lei, sumă ce a fost stabilită ca reprezentând venituri din vânzarea mărfurilor fără să fie marcate în casa de marcat, cu consecințe asupra obligațiilor datorate bugetului de stat, fiind stabilită suplimentar de plată suma de ... lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, impozit pe profit în sumă de ... lei, impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de ... lei.

Totodată, au considerat că suma de ... lei reprezentând venituri încasate din vânzarea acestor mărfuri neînregistrate în contabilitate reprezintă venituri ale administratorului și s-a calculat un impozit pe veniturile din alte surse de 16% în sumă de ... lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea înregistrează venituri din vânzarea de mărfuri alimentare pentru care nu deține documente de proveniență, rezultând la data de 31.03.2018 un stoc de marfă negativ în sumă de ... lei.

Urmare inspecției fiscale efectuate la X ... S.R.L., organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Timiș au întocmit **Sesizarea penală nr.TMG_AIF ... /03.08.2018** transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș, împreună cu Procesul verbal nr.... /24.07.2018, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art.8 alin.(1) și art.9

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

Sesizarea penală transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș, vizează un prejudiciu adus bugetului de stat în sumă de ... lei, prejudiciu ce cuprinde **integral** obligațiile fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr. F-TM ... /31.07.2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM ... /31.07.2018, respectiv: impozit pe profit în sumă de ... lei, impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de ... lei și respectiv ... lei impozit pe venituri din alte surse.

Parchetul de pe lângă Tribunalul Timiș a emis Ordonanța din data de 12.06.2020 în dosar nr. ... /P/2018 prin care s-a dispus **clasarea** cauzei privind efectuarea de cercetări sub aspectul săvârșirii infracțiunilor prevăzute de art. 8, art. 9 alin. 1 lit. b) din Legea nr. 241/2005, respectiv de art. 272 alin. 1 lit. b), față de administratorul societății X ... S.R.L., care reprezintă hotărârea definitivă pronunțată pe latura penală în ceea ce privește starea de fapt descrisă în Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM ... /31.07.2018.

Prin **Ordonanța pronunțată în data de 12.06.2020 în dosar nr. ... /P/2018 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș** emisă ca urmare a analizării materialului de urmărire penală (incluzând declarații martori) a fost valorificată și constatarea tehnico-științifică de specialitate întocmită de către specialistul din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș, la care a achiesat procurorul care a instrumentat cauza.

În cuprinsul Ordonanței, au fost prezentate detaliat următoarele aspecte verificate și analizate în cuprinsul constatării tehnico-științifice de specialitate, referitoare la:

» Cu privire la valoarea vânzărilor realizate de către X ... S.R.L. ca urmare a comercializării de produse alimentare și nealimentare și dacă acestea au fost înregistrate în totalitate în evidența contabilă a societății;

» Cu privire la stabilirea împrejurării dacă X ... S.R.L. nu a înregistrat în evidențele contabile vânzări de mărfuri în valoare de ... lei, constatarea tehnico – științifică a avut în vedere constările inspecției fiscale raportat la declarațiile administratorului societății petente;

» Cu privire la stabilirea împrejurării dacă prin nedeclararea vânzărilor în valoare de ... lei derulate de X ... S.R.L. s-a cauzat vreun prejudiciu cert bugetului de stat;

care au fost redată punctual și în cuprinsul prezentei decizii la capitolul privind taxa pe valoarea adăugată, reluarea lor apărând ca fiind redundantă.

Urmare administrării întregului probatoriu, s-a constatat incidența prevederilor art. 16 alin. 1 lit. b Cod procedură penală având în vedere că **"diferența între stocul faptic și cel scriptic rezultă din evidențierea eronată în contabilitate a cotelor de TVA, respectiv a inversării cotelor de TVA pentru diverse produse și nu din vânzări de marfa neînregistrate"**

în contabilitate de natură a genera prejudicii bugetului de stat", reținând de asemenea că "***nu subzistă nici varianta însușirii de către administratorul societății a veniturilor provenind din vânzări neînregistrate și nici varianta rambursării ilegale de TVA***".

și în consecință s-a dispus clasarea cauzei față de administratorul societății petente, ***starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală fiind infirmată în procedura de cercetare și urmărire penală***.

În drept, art. 277 alin. 4 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"ART. 277

Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

(...)(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."

coroborat cu pct. 10.5 din Ordinul nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care 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 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.

Astfel, organele de soluționare a contestațiilor, prin soluțiile pronunțate, sunt obligate să țină cont de motivarea organelor de urmărire penală cuprinsă în rezoluțiile de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, precum și de concluziile expertizelor efectuate, după caz, soluția ce urmează a fi pronunțată urmând să aibă în vedere și modul de dezlegare a cauzei raportat la soluțiile pronunțate de organele de urmărire penală / instanța penală.

Din administrarea probatoriului din dosarul penal, starea de fapt fiscală și constatările organului de control (diferențele dintre stocul scriptic și cel factual, estimarea bazei de impunere urmare a neînregistrării în evidența contabilă a vânzării bunurilor) au fost infirmate, la baza soluției organelor de cercetare și urmărire penală aflându-se în principal, constatarea tehnico – științifică de specialitate.

Or, în condițiile în care la pct. 10.5 din OPANAF nr. 3741/2015, mai sus citat, se stipulează că în procedura administrativă de soluționare a contestațiilor se vor avea în vedere și motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală expertizelor efectuate în cauză, "**în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale**", ulterior comunicării de către Serviciul Juridic a Ordonanței pronunțată în data de 12.06.2020 în dosar nr. ... /P/2018 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș, definitivă în considerarea faptului că s-a formulat referat de neatacare a acestei soluții (adresa nr. ... /03.03.2021, aflată în original la dosarul cauzei), D.G.R.F.P. Timișoara cu adresa nr. TMR_DGR 39... 1/21.01.2021, înregistrată la registratura A.J.F.P. Timiș sub nr. TMG_REG ... /20.04.2021, a solicitat completarea dosarului cauzei cu punctul de vedere privind soluționarea contestației în raport de soluția organelor penale, indicând expres actele administrativ fiscale contestate și asupra cărora s-a pronunțat soluția de suspendare a soluționării contestației, respectiv:

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. **F-TM ... /31.07.2018** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM ... /31.07.2018 și

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. **F-TM ... /31.07.2018** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM ... /31.07.2018.

Inspecția Fiscală din cadrul A.J.F.P. Timiș a răspuns cu adresa nr. TMG_AIF ... /28.04.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /29.04.2021, arătând că înțelege că soluția de clasare a fost determinată de faptul că Parchetul de pe lângă Tribunalul Timiș a acceptat explicațiile și justificările administratorului petentei referitoare la faptul că diferența între stocul faptic de marfă și cel scriptic rezultă din evidențierea eronată în contabilitate a cotelor de TVA, ca rezultat al marcării eronate prin intermediul casei de marcat a produselor cu cotă de 19% ca produse cu cotă de 9%, rezultând astfel în evidența contabilă a societății la 31.03.2018 un stoc de marfă negativ cu cotă redusă de TVA în cuantum de minus ... lei și un stoc de marfă cu cotă standard de TVA de ... lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au arătat că în baza acestor considerente, organul de cercetare penală a fost de acord, conform precizărilor expertului, cu compensarea celor două gestiuni, iar pentru diferența de TVA rezultată, concretizată în TVA de recuperat, solicitat la rambursare, a rezultat TVA de plată, achitată de aceasta ulterior inspecției fiscale.

Subliniem că referitor la obligațiile fiscale de natura impozitului pe profit, impozitului pe veniturile microîntreprinderilor și respectiv impozitului pe veniturile din alte surse, organele de inspecție fiscală nu și-au prezentat

punctul lor de vedere raportat la starea de fapt fiscală identificată ca urmare a administrării probatoriului din procesul penal, în condițiile în care obligațiile fiscale suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr. F-TM ... /31.07.2018 au la bază tocmai starea de fapt fiscală ce a fost infirmată în cursul procesului penal.

În această situație, în lipsa punctului de vedere al organului emitent al deciziei de impunere contestată precizat raportat la aspectele fiscale rezultate urmare fazei de cercetare și urmărire penală, organul de soluționare a contestației este în imposibilitatea de a se pronunța asupra obligațiilor fiscale de natura impozitului pe profit, impozitului pe veniturile microîntreprinderilor și respectiv impozitului pe veniturile din alte surse stabilite prin Decizia de impunere nr. F-TM ... /31.07.2018, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut la art. 276 alin. (1) Cod procedură fiscală, că "(...) *Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. (...)*" anterior analizării stării de fapt fiscale de către organele de inspecție fiscală potrivit competențelor cu care sunt investite în conformitate cu art. 113 și următoarele din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, analizând în mod unitar starea de fapt fiscală față de toate obligațiile fiscale care au făcut obiectul inspecțiilor fiscale finalizate prin emiterea celor două decizii de impunere, respectiv nr. F-TM ... /31.07.2018 și F-TM ... /31.07.2018.

Pe cale de consecință, D.G.R.F.P. ... se află în imposibilitatea stabilirii stării de fapt, atâta vreme cât starea de fapt fiscală inițială constatată de organele de control nu mai subsistă, conform Ordonanței pronunțată în data de 12.06.2020 în dosar nr. ... /P/2018 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș, definitivă, fiind stabilită o altă stare de fapt decât cea constatată de autoritatea fiscală.

Structura specializată de soluționare a contestațiilor se află în imposibilitatea de a se substitui organelor de inspecție fiscală competente să analizeze evidența financiar contabilă a petentei, legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a petentei, ținând cont totodată și de considerentele consemnate în Ordonanța de clasare care au condus la infirmarea stării de fapt fiscale prezentată de organele de control, în speță fiind incidente dispozițiile art. 113 Cod procedură fiscală:

„(1) *Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile,*

verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.”

În cauză urmând a se face aplicațiunea prevederilor art. 279 alin.3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. [...]” coroborate cu cele ale art. 279 alin. 4 din același act normativ care prevede:

“Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”, motiv pentru care se va **desființa** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. **F-TM ... /31.07.2018** emisă de A.J.F.P. Timiș pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit;
- ... lei – impozit pe veniturile microîntreprinderilor
- ... lei – impozit pe veniturile din alte surse,

urmând ca organul emitent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, având obligația, totodată să țină cont de toate argumentele și documentele prezentate de contribuabil în susținerea cauzei, precum și de concluziile rezultate din etapa de cercetare și urmărire penală.

Cu ocazia refacerii inspecției fiscale organele de inspecție fiscală vor depune toate diligențele pentru clarificarea situației fiscale a contribuabilului, cu respectarea tuturor prevederilor legale incidente în prezenta cauză.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

DECIDE:

- **respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. **F-TM ... /31.07.2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș – Inspecție Fiscală, pentru suma de ... **lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată;

- **desființarea parțială** a Deciziei de impunere nr. **F-TM ... /31.07.2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș – Inspecție Fiscală în ceea ce privește suma totală de ... **lei** reprezentând reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmând ca organul de inspecție fiscală competent, să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare;

- **desființarea** Deciziei de impunere nr. **F-TM ... /31.07.2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș – Inspecție Fiscală în ceea ce privește suma totală de ... **lei** reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit;
- ... lei – impozit pe veniturile microîntreprinderilor
- ... lei – impozit pe veniturile din alte surse,

urmând ca organul de inspecție fiscală competent, să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare.

- prezenta decizie se comunică la:

- Cabinet avocat

- Administrația Județeană a Finanțelor Publice
Timiș – Inspecție Fiscală,

cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Timiș în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,