



DECIZIA NR. 3523/13.06.2016

privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L. din comuna Căiuți, județul Bacău
înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău sub
nr.a.j./..... și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub
nr.**ISR_REG/**.....

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, a fost sesizată de Inspekția Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău cu adresa nr. 10165/08.01.2016, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/....., cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** cu sediul în, județul Bacău, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Bacău sub nr....., cod unic de înregistrare, având ca obiect de activitate „Tăierea și rindeluirea lemnului”, cod CAEN 1610, societate aflată în insolvență, reprezentată în calitate de administrator judiciar de MG EXPERT S.P.R.L. Galați conform Sentinței civile nr..... pronunțată în dosarul nr.....

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-BC privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekția fiscală pentru persoane juridice, emise în baza Raportului de inspekție fiscală nr.F-BC de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău - Inspekție Fiscală și are ca obiect suma totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei – impozit pe profit;
- S lei – accesorii aferente impozitului pe profit;
- S lei – taxa pe valoarea adăugată;
- S lei – accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere prevederile art.352 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora “(1) *Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare*” și “(2) *Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi*”, contestația este soluționată în baza normelor legale în vigoare la data când s-a născut dreptul contestatarii la acțiune.

Contestația a fost semnată de către MG EXPERT S.P.R.L. Galați și poartă amprenta ștampilei cabinetului.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data

primirii deciziei de impunere contestate sub semnătură, respectiv data de 08.12.2015, așa cum rezultă din confirmarea de primire aflată în copie la dosarul cauzei și data transmiterii prin poștă a contestației la organul fiscal, respectiv data de 21.12.2015, unde a fost înregistrată sub nr.a.j./.....

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. S S.R.L. județul Bacău, contestă obligațiile fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr.F-BC privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BC, în sumă totală de **S lei** motivând că prin Sentința civilă nr..... pronunțată în dosarul nr..... a fost deschisă procedura insolvenței, iar termen final pentru depunerea declarațiilor de creanțe a fost stabilit 02.07.2015, termen pe care organul fiscal, în calitate de creditoare l-a respectat înscriindu-se în tabel cu suma de S lei.

Petenta menționează că dispozițiile art.2 alin.(1) din Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, se referă într-adevăr la creanțele anterioare deschiderii procedurii insolvenței, dar constatate după acest moment cuprinse într-un raport de inspecție fiscală. Aceleași prevederi stabilesc că organele fiscale au obligația de a efectua inspecția fiscală în cel mult 60 de zile de la data publicării în B.P.I. a notificării privind deschiderea procedurii insolvenței debitoarei, sancțiunea legală a nerespectării acestei cerințe fiind anularea actelor de inspecție fiscală ca fiind tardiv întocmite.

Dacă legea prevede ca exercitarea unui drept sau formularea unei acțiuni trebuie realizată într-un termen, partea este obligată să respecte acest termen sub sancțiunea anulării cererii. Astfel, inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 26.10.2015 – 19.11.2015, adică după împlinirea celor 60 zile de la data publicării Sentinței civile nr..... privind deschiderea procedurii insolvenței motiv pentru care actele administrative trebuie să fie anulate.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Inspecției Fiscale a Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, urmarea verificărilor efectuate la **S.C Z S.R.L. județul Bacău**, pentru perioada 01.01.2010 – 30.06.2015, au emis **Decizia de impunere nr..... privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice**, în baza **Raportului de Inspecție Fiscală nr.....**, prin care au stabilit suma de **S lei**, compusă din:

În ceea ce privește impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2010 și 01.01.2012 – 31.12.2014

Întrucât asociații societății contestatoare nu au predat administratorului judiciar documentele primare și contabile, în vederea stabilirii bazei de impozitare a impozitului pe profit, organul de inspecție fiscală a avut în vedere datele înscrise în evidența fiscală, respectiv situațiile financiare anuale și bilanțele de verificare anexate la acestea, declarațiile anuale privind impozitul pe profit (formular cod 101) și declarațiile privind obligațiile de plată la bugetul de stat (formular cod 100). Totodată, au fost avute în vedere și sumele declarate prin deconturile de T.V.A. (formular cod 300) și declarațiile informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (formular cod 394) depuse pentru perioada martie 2013 - februarie 2014, acestea din urmă fiind coroborate cu cele depuse de către partenerii săi de afaceri conform bazei de date a organului de inspecție fiscală.

Prin urmare, în condițiile în care nu au fost puse la dispoziție documente justificative, organul de inspecție fiscală nu se poate pronunța asupra dreptului de deducere a cheltuielilor declarate, astfel că, acestea sunt reîncadrate drept cheltuieli nedeductibile la stabilirea profitului impozabil, cu excepția cheltuielilor nedeductibile luate în calcul de petentă (prin declarația anuală formular 101) și a cheltuielilor privind salariile și alte cheltuieli legate de acestea (pentru care s-au declarat impozite și contribuții de plată în evidența fiscală).

Petenta a declarat la organul teritorial competent, prin declarațiile privind obligațiile de plată la bugetul de stat consolidat aferente perioadelor de raportare și declarațiile privind impozitul pe profit anual, impozit pe profit în sumă totală de 45.954 lei, cu mențiunea că la data de 30.09.2010 a declarat impozit pe profit minim de plată în sumă de S lei aferent tranșei de venituri totale anuale în sumă de S lei, înregistrate la 31.12.2009.

În perioada **01.01.2010 – 30.09.2010**, petenta a declarat venituri totale în sumă de S lei și cheltuieli totale în sumă de S lei, rezultând un profit net în sumă de S lei. Având în vedere că pentru aceeași perioadă, a declarat cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei reprezentând cheltuieli privind impozitul pe profit în sumă de S lei și cheltuieli privind amenzi și penalități în sumă de S lei, a rezultat la data de 30.09.2010, un profit impozabil în sumă de S lei pentru care s-a declarat impozit pe profit minim de plată în sumă de S lei, aferent tranșei de venituri totale anuale în sumă de S lei înregistrate la data de 31.12.2009, întrucât impozitul pe profit calculat este mai mic, în sumă de S lei.

Referitor la cheltuielile declarate, în condițiile în care nu au fost puse la dispoziție documente justificative, întrucât asociații societății contestatoare nu au predat administratorului judiciar documentele primare și contabile, organul de inspecție fiscală nu se poate pronunța asupra dreptului de deducere a cheltuielilor în sumă de S lei, adică mai puțin cu suma de S lei față de cheltuielile totale declarate, acestea reprezentând cheltuieli nedeductibile luate în calcul de

petentă în sumă de S lei și cheltuieli privind salariile și alte cheltuieli legate de acestea pentru care s-au declarat impozite și contribuții datorate în sumă de S lei.

În consecință, la **30.09.2010** organul de inspecție fiscală a stabilit profit impozabil în sumă de **S lei** (S lei+S lei) și impozit pe profit de plată în sumă de **S lei** (S lei x 16%).

În perioada **01.10.2010 – 31.12.2010**, petenta a declarat venituri totale în sumă de S lei și cheltuieli totale în sumă de S lei, rezultând o pierdere netă în sumă de S lei. Pentru aceeași perioadă, petenta a declarat cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei reprezentând cheltuieli privind amenzi și penalități în sumă de S lei și alte cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei și a rezultat, la data de 31.12.2010, o pierdere fiscală în sumă de S lei.

Referitor la cheltuielile declarate, în condițiile în care nu au fost puse la dispoziție documente justificative, organul de inspecție fiscală nu se poate pronunța asupra dreptului de deducere a cheltuielilor în sumă de S lei, adică mai puțin cu suma de S față de cheltuielile totale declarate, acestea reprezentând cheltuieli nedeductibile luate în calcul de petentă în sumă de S lei și cheltuieli privind salariile și alte cheltuieli legate de acestea pentru care s-au declarat impozite și contribuții datorate în sumă de S lei.

În consecință, la data de **31.12.2010** organul de inspecție fiscală a stabilit profit impozabil în sumă de **37.308 lei** (-S lei + S lei) și impozit pe profit de plată în sumă de **S lei** (S lei x 16%).

În perioada **01.01.2012 – 31.12.2012**, petenta a declarat venituri totale în sumă de 1.003.301 lei și cheltuieli totale în sumă de S lei, rezultând un profit net în sumă de S lei. Pentru aceeași perioadă, petenta a declarat cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei reprezentând cheltuieli privind impozitul pe profit în sumă de S lei și cheltuieli privind amenzi și penalități în sumă de S lei și a rezultat la 31.12.2012, un profit impozabil în sumă de S lei pentru care s-a declarat impozit pe profit de plată în sumă de S lei.

Referitor la cheltuielile declarate, în condițiile în care nu au fost puse la dispoziție documente justificative, întrucât asociații societății contestatoare nu au predat administratorului judiciar documentele primare și contabile, organul de inspecție fiscală nu se poate pronunța asupra dreptului de deducere a cheltuielilor în sumă de S lei, adică mai puțin cu suma de S lei față de cheltuielile totale declarate, acestea reprezentând cheltuieli nedeductibile luate în calcul de petentă în sumă de S lei și cheltuieli privind salariile și alte cheltuieli legate de acestea pentru care s-au declarat impozite și contribuții datorate în sumă de S lei.

În consecință, la data de **31.12.2012** organul de inspecție fiscală a stabilit profit impozabil în sumă de **S lei** (S lei+S lei) și impozit pe profit de plată în sumă de **S lei** (S lei x 16%).

În perioada **01.01.2013 – 31.12.2013**, petenta a declarat venituri totale în sumă de 462.640 lei și cheltuieli totale în sumă de S lei, rezultând un profit net în sumă de 190.663 lei. Pentru aceeași perioadă, petenta a declarat cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei reprezentând cheltuieli privind impozitul pe profit în sumă de S lei și cheltuieli privind amenzi și penalități în sumă de S lei și a rezultat la data de 31.12.2013 un profit impozabil în sumă de S lei pentru care s-a declarat impozit pe profit de plată în sumă de 20.013 lei.

Referitor la cheltuielile declarate, în condițiile în care nu există documente justificative, întrucât asociații societății contestatoare nu au predat administratorului judiciar documentele primare și contabile, organul de inspecție fiscală nu se poate pronunța asupra dreptului de deducere a cheltuielilor în sumă de S lei, adică mai puțin cu suma de S lei față de cheltuielile totale declarate, acestea reprezentând cheltuieli nedeductibile luate în calcul de petentă în sumă de S lei și cheltuieli privind salariile și alte cheltuieli legate de acestea pentru care s-au declarat impozite și contribuții datorate în sumă de S lei.

În consecință, la **31.12.2013** organul de inspecție fiscală a stabilit profit impozabil în sumă de **424.416 lei** (S lei+S lei) și impozit pe profit de plată în sumă de **S lei** (S lei x 16%).

În perioada **01.01.2014 – 31.12.2014**, petenta a declarat venituri totale în sumă de S lei și cheltuieli totale în sumă de S lei, rezultând o pierdere contabilă în sumă de S lei. Pentru aceeași perioadă, petentat a declarat cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei reprezentând cheltuieli privind amenzi și penalități în sumă de S lei și alte cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei și a rezultat la data de 31.12.2014 o pierdere fiscală în sumă de S lei.

Pe baza documentelor primare și contabile aferente perioadei 01.04.2014 - 31.12.2014, organul de inspecție fiscală a constatat că veniturile înregistrate reprezintă vânzări de deșeuri (fier vechi), iar cheltuielile înregistrate reprezintă cheltuieli cu materiale auxiliare, cheltuieli cu serviciile de întreținere și reparații, comisioane și onorarii, cheltuieli cu serviciile bancare și alte servicii executate de terți, cheltuieli cu impozite și taxe, cheltuieli privind dobânzile și cheltuieli privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor.

Organul de inspecție fiscală, în urma verificărilor efectuate a stabilit cheltuieli în sumă de S lei înregistrate în contul 628 „Alte cheltuieli cu servicii prestate de terți”, conform facturii nr.3010/23.12.2014, furnizor S.C. PLASE ȘI UNELTE DE PESCUIT S.R.L., CUI, sunt cheltuieli nedeductibile întrucât petenta nu face dovada că pentru deducerea acestora sunt îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute la pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, cheltuielile în sumă de 170.293 lei înregistrate în contul 6813 „Cheltuieli privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor sunt cheltuieli nedeductibile întrucât acestea reprezintă cheltuieli rezultate din reevaluarea

mijloacelor fixe pentru care se înregistrează o descreștere a valorii acestora (contul 212 „Clădiri” - 60.208 lei și contul 2131 „Instalații de lucru” - S lei).

În consecință, la data de **31.12.2014** organul de inspecție fiscală a stabilit profit impozabil în sumă de **S lei** (- S lei + S lei + S lei) și impozit pe profit de plată în sumă de **S lei** (4.531 lei x 16%).

În contextul celor prezentate, pentru perioada 01.01.2010 - 31.03.2014, în condițiile în care nu au fost puse la dispoziție documente justificative, întrucât asociații societății contestatoare nu au predat administratorului judiciar documentele primare și contabile, organul de inspecție fiscală a stabilit cheltuieli nedeductibile suplimentare în sumă de S lei (S lei + S lei + S lei + S lei), rezultând profit impozabil în sumă de **S lei** (S lei la 30.09.2010, S lei la 31.12.2010, S lei la 31.12.2012 lei, S lei la 31.12.2013) față de **S lei** cât a declarat petenta și implicit impozit pe profit de plată în sumă de **S lei** (S lei x 16%) față de **S lei** cât a declarat petenta.

De asemenea, pentru perioada 01.04.2014 - 31.12.2014, conform evidenței primare și contabile, organul de inspecție fiscală a stabilit cheltuieli nedeductibile suplimentare în sumă de **S lei** (S lei + S lei) rezultând profit impozabil în sumă de **S lei** față de pierderea fiscală declarată de contribuabil în sumă de **S lei** și implicit impozit pe profit de plată în sumă de **S lei** (S lei x 16%) față de **0 lei** cât a declarat petenta.

Actele normative care au fost încălcate în stabilirea sumelor suplimentare sunt Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare – art.11 alin.(1) și alin.(1), alin.(17) alin.(1), art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) și lit.s), art.35 alin.(3), Legea contabilității nr.82/1991 – art.6 alin.(1) și alin.(2) și Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare – art.6, art.10 alin.(1), art.65 alin.(1), art.82 alin.(3).

Pentru diferența de impozit pe profit în sumă de **S lei** s-au calculat dobânzi în sumă de **S lei**, pentru perioada 26.04.2010 – 28.05.2015 și penalități de întârziere în sumă de **S lei**, pentru perioada 01.07.2010 – 28.05.2015, în baza prevederilor Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare – art.119 alin.(1), art.120 alin.(1), art.120¹ alin.(1), art.122¹.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.03.2013 – 28.02.2014

Petenta a fost înregistrată ca plătitor de TVA pe perioada 01.03.2013 – 28.02.2014 și întrucât asociații societății contestatoare nu au predat administratorului judiciar documentele primare și contabile, în vederea stabilirii bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, organul de inspecție fiscală a avut în vedere datele înscrise în evidența fiscală, respectiv situațiile financiare anuale depuse pentru semestrul I 2013, declarația anuală privind impozitul pe profit (formular cod 101) depusă pentru anul 2013, deconturile de T.V.A.

(formular cod 300), declarațiile recapitulative privind livrările/prestările și achizițiile intracomunitare de bunuri (formular cod 390) și declarațiile informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (formular cod 394), acestea din urmă fiind coroborate cu cele depuse de către partenerii săi de afaceri conform bazei de date a organului de inspecție fiscală.

Petenta a declarat la organul teritorial competent, prin deconturile de T.V.A., pentru perioada 01.03.2013 – 28.02.2014, T.V.A. de plată în sumă de S lei.

Urmare verificărilor efectuate și a informațiilor primite, au rezultat următoarele constatări în baza cărora organul de inspecție fiscală a calculat sume suplimentare, după cum urmează:

Taxa pe valoarea adăugată colectată

În perioada supusa inspecției fiscale societatea a declarat prin deconturile de T.V.A., T.V.A. colectată în sumă totală de **S lei**, compusă din:

- T.V.A. aferentă livrărilor de bunuri și prestări de servicii taxabile cu cota de 24%, în sumă de **S lei**;

- T.V.A. aferentă achizițiilor de bunuri și servicii supuse măsurilor de simplificare pentru care beneficiarul este obligat la plata T.V.A. (taxare inversă), respectiv taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** a fost declarată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă.

În perioada 01.03.2013 - 28.02.2014, petenta a declarat livrări intracomunitare de bunuri scutite conform art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sumă totală de **S lei**, livrări care sunt declarate și în declarațiile recapitulative privind livrările/achizițiile intracomunitare de bunuri (formular cod 390).

Întrucât documentele primare și contabile aferente perioadei 01.03.2013 - 28.02.2014 nu au fost puse la dispoziție în timpul desfășurării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală nu se poate pronunța asupra realității și legalității operațiunilor supuse măsurilor de simplificare pentru care s-a colectat T.V.A. în sumă de S lei, precum și asupra livrărilor intracomunitare de bunuri pentru care nu s-a colectat T.V.A. în sumă de S lei (S lei x 24%).

În acest sens, nu s-a putut stabili dacă este îndeplinită condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse (atât furnizorul cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA) prevăzută la art.160 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și dacă scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare este justificată cu documentele prevăzute la art. 10 alin.(1) din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr.2222/2006 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirilor de T.V.A. pentru exporturi și alte operațiuni similare, cu modificările și completările ulterioare (facturi care conțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în care este menționat codul de

înregistrare în scopuri de T.V.A. atribuit cumpărătorului în alt stat membru, documente de transport (CMRuri), alte documente).

În contextul celor prezentate, pentru perioada 01.03.2013 - 28.02.2014, organul de inspecție fiscală a stabilit T.V.A. colectată în sumă totală de **S lei** (S lei - S lei + S lei) față de **S lei** cât a declarat petenta în evidența fiscală, rezultând o diferență în sumă de **S lei**.

Taxa pe valoarea adăugată deductibilă

În perioada supusă inspecției fiscale, petenta a declarat prin deconturile de T.V.A., T.V.A. deductibilă în sumă totală de S lei, compusă din:

- T.V.A. aferentă achizițiilor de bunuri și servicii taxabile cu cota de 24%, în sumă de **S lei**;

- T.V.A. aferentă achizițiilor de bunuri și servicii supuse măsurilor de simplificare pentru care beneficiarul este obligat la plata T.V.A. (taxare inversă), respectiv T.V.A. în sumă de **S lei** a fost declarată atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă.

Întrucât documentele primare și contabile aferente perioadei 01.03.2013 - 28.02.2014 nu au fost puse la dispoziție în timpul desfășurării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală nu se poate pronunța asupra realității și legalității operațiunilor supuse măsurilor de simplificare pentru care s-a dedus T.V.A. în sumă de S lei, precum și asupra achizițiilor de bunuri și servicii taxabile pentru care s-a dedus T.V.A. în sumă de S lei.

În acest sens, nu se poate stabili dacă este îndeplinită condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse (atât furnizorul cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de T.V.A.) prevăzută la art.160 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și respectiv, dacă facturile de achiziții au calitatea de document justificativ pentru deducerea taxei.

În contextul celor prezentate, pentru perioada 01.03.2013 - 28.02.2014 organul de inspecție fiscală a stabilit T.V.A. deductibilă în sumă totală de **0 lei** (S lei-S lei-S lei) față de **S lei** cât a declarat petenta în evidența fiscală.

Taxa pe valoarea adăugată de plată/rambursat

Pentru perioada 01.03.2013 - 28.02.2014, petenta a declarat T.V.A. de plată în sumă de **S lei** determinată ca diferență între T.V.A. colectată în sumă de S lei și T.V.A. deductibilă în sumă de S lei.

Având în vedere că pentru aceeași perioadă petenta nu a efectuat viramente în contul taxei pe valoarea adăugată, rezultă că la data de 28.02.2014, T.V.A. de plată declarată este în sumă de **S lei**, sumă care coincide cu cea înscrisă în fișa sintetică pe plătitor editată la data de 09.11.2015 din evidența organului teritorial competent.

Urmare a deficiențelor consemnate la subcapitolele T.V.A deductibilă și T.V.A. colectată, pentru aceeași perioadă, organul de inspecție fiscală a stabilit T.V.A. de plată în sumă de **S lei** determinată ca diferență între T.V.A. colectată în sumă de S lei și T.V.A. deductibilă în sumă de 0 lei.

Având în vedere că pentru aceeași perioadă petenta nu a efectuat viramente în contul taxei pe valoarea adăugată, rezultă că la data de 28.02.2014, T.V.A. de plată stabilită de organul de inspecție fiscală este în sumă de **S lei**.

În consecință, pentru perioada 01.03.2013 – 28.02.2014, situația TVA de plată/rambursat este următoarea:

- S lei - T.V.A. declarată de petentă;
- S lei - T.V.A. de plată stabilită la control;
- S lei - diferențe între sume declarate și sume stabilite

Actele normative care au fost încălcate în stabilirea sumelor suplimentare sunt Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare – art.11 alin.(1), art.140 alin.(1), art.143 alin.(2) lit.a), art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) și art.158 alin.(1), Legea contabilității nr.82/1991 – art.6 alin.(1) și alin.(2) și Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare – art.6, art.10 alin.(1), art.65 alin.(1), art.82 alin.(3), art.105 alin.(1).

Pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** s-au calculat dobânzi în sumă de **S lei** și penalități de întârziere în sumă de **S lei**, pentru perioada 26.04.2013 – 28.02.2015 în baza prevederilor Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare – art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ alin.(1).

Precizăm faptul că în data de 19.11.2015, organele de inspecție fiscală au întocmit și Procesul verbal nr.19992, în care au consemnat abaterile de la prevederile legislației fiscale, proces verbal care a stat la baza formulării Plângerii penale nr.20932/17.12.2015, abateri care ar putea întruni elemente constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art.4, art.9 alin.(1) lit.c) și lit.f) din Legea nr.241/2005, pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare a celor prezentate, organele de inspecție fiscală au întocmit Plângerea penală nr..... pe care au înaintat-o Parchetului de pe lângă Tribunalul Bacău pentru a se stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art.4, art.9 alin.(1) lit.c) și lit.f) din Legea nr.241/2005, pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare împotriva domnului Coskun Saban, asociat la **S.C ZS.R.L. județul Bacău**, anexând Procesul verbal nr.20932/19.11.2015, împreună cu documentația aferentă.

III. Luând în considerare motivele invocate de **S.CZS.R.L. județul Bacău** în contestația formulată, constatările organelor de inspecție fiscală, precum și prevederile legale în vigoare pe perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

1. Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău – Inspecție

Fiscală, au procedat în mod corect și legal la efectuarea inspecției fiscale la S.CZS.R.L. județul Bacău în perioada 26.10.2015-19.11.2015 și la emiterea Deciziei de impunere nr..... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, în baza Raportului de inspecție fiscală nr., în condițiile în care inspecția fiscală s-a efectuat după termenul de 60 zile de la data publicării în Buletinul Procedurilor de Insolvență a notificării privind deschiderea procedurii.

În fapt, S.CZS.R.L. județul Bacău, este o societate aflată în insolvență, în baza Încheierii Tribunalului Bacău nr....., prin care se dispune deschiderea procedurii generale de insolvență a societății și prin care este desemnat administrator judiciar provizoriu MG EXPERT S.P.R.L.. Totodată se stabilește termenul pentru definitivarea tabelului creanțelor la 30.07.2015.

Cu Avizul de inspecție fiscală nr. F....., comunicat administratorului judiciar MG EXPERT S.P.R.L., prin email la adresa office@mgexpert, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Județul Bacău – Inspecție Fiscală informează că începând cu data de 26.10.2015 va face obiectul unei inspecții fiscale parțiale, având ca obiectiv verificarea impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2010 - 31.12.2014, a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor pentru perioada 01.01.2011 - 30.06.2015, precum și a taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2013 - 30.06.2015.

Conform Raportului de inspecție fiscală nr., inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 26.10.2015 - 19.11.2015, fiind emise Decizia de impunere nr..... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice.

În Referatul cu propuneri de soluționare nr..... emis de organul fiscal emitent al actului atacat, acesta, vis-à-vis de excepția de tardivitate invocată de contestatoare, își menține punctul de vedere și precizează că *„inspecția fiscală s-a desfășurat cu respectarea prevederilor Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare. ... Cererea petentei pentru anularea actelor de inspecție fiscală ca fiind tardiv întocmite, este neîntemeiată întrucât art.102 alin.(1) din Legea nr.85/2014 menționează „în termen de 60 de zile de la data publicării în BPI a notificării privind deschiderea procedurii, organele de inspecție fiscală vor efectua inspecția fiscală și vor întocmi raportul de inspecție fiscală, potrivit prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Creditorii bugetari vor înregistra cererea de admitere a creanței în termenul prevăzut la art.100 alin.(1) lit. b), urmând ca, în termen de 60 de zile de la data publicării în BPI a notificării privind deschiderea procedurii, să înregistreze un supliment al cererii de admitere a creanței inițiale, dacă este cazul.*

Facem precizarea în urma întocmirii Deciziei de impunere nr.F-BC privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, Biroul Juridic din cadrul A.J.F.P. Bacău a înaintat în termenul legal de 15 zile prevăzut de art. 186 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, către Tribunalul Bacău, Cererea de repunere în termen nr. în dosarul

nr.1062/110/2015 ce privește SC FINEDEN SRL Căiuți.”

În plus, față de cele de mai sus, organele de inspecție fiscală consemnează în Procesul verbal nr....., care a stat la baza emiterii Plângerii penale nr.20932/17.12.2015 (formulată împotriva reprezentantului legal al S.CZS.R.L.), că pe durata desfășurării inspecției fiscale documentele primare și contabile ale S.CZS.R.L., aferente perioadei 01.01.2010 – 31.12.2013 nu au fost puse la dispoziție întrucât acestea nu au fost predate administratorului judiciar de către asociații S.CZS.R.L. (Halli Huseyn, Coskun Saban și Erdogan Dursun Ali).

Reprezentantul legal al administratorului judiciar MG EXPERT S.P.R.L., domnul Giosan Mihai, a comunicat organelor de inspecție fiscală, telefonic și prin email, că *“actele contabile și celelalte documente privind înființarea și funcționarea firmei nu au fost predate”* și că *“din relatările unuia dintre asociați (Erdogan Dursun Ali) s-a reținut faptul că toate aceste înscrisuri au fost distruse de un alt asociat Coskun Saban.”*

Petenta motivează că dispozițiile art.2 alin.(1) din Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, se referă într-adevăr la creanțele anterioare deschiderii procedurii insolvenței, dar constatate după acest moment cuprinse într-un raport de inspecție fiscală. Aceleași prevederi stabilesc că organele fiscale au obligația de a efectua inspecția fiscală în cel mult 60 de zile de la data publicării în B.P.I. a notificării privind deschiderea procedurii insolvenței debitoarei, sancțiunea legală a nerespectării acestei cerințe fiind anularea actelor de inspecție fiscală ca fiind tardiv întocmite.

În drept, speței îi sunt aplicabile prevederile **art. 101** și **art. 102** din Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență:

- art.101

„(1) Administratorul judiciar va efectua, în termen de 60 de zile de la data deschiderii procedurii, procedura de inventariere a bunurilor din averea debitorului, pe baza informațiilor primite de la debitor în condițiile art. 67 sau 74 și/sau pe baza oricăror informații și documente solicitate autorităților competente potrivit legii. Termenul de 60 de zile poate fi prelungit la cererea administratorului judiciar, pentru motive temeinice, de către judecătorul-sindic.

(2) *Dacă debitorul are bunuri supuse transcripției, inscripției sau înregistrării în registrele de publicitate, administratorul judiciar/lichidatorul judiciar va trimite instanțelor, autorităților ori instituțiilor care țin aceste registre o copie de pe hotărârea de deschidere a procedurii, spre a se face mențiune”.*

- art. 102

„(1) *Cu excepția salariaților ale căror creanțe vor fi înregistrate de administratorul judiciar conform evidențelor contabile, toți ceilalți creditori, ale căror creanțe sunt anterioare datei de deschidere a procedurii, vor depune cererea de admitere a creanțelor în termenul fixat în hotărârea de deschidere a procedurii; cererile de admitere a creanțelor vor fi înregistrate într-un registru, care se va păstra la greșa tribunalului. Sunt creanțe anterioare și creanțele bugetare constatate printr-un raport de inspecție fiscală întocmit ulterior deschiderii procedurii, dar care are ca obiect activitatea anterioară a debitorului. În termen de 60 de zile de la data publicării în BPI a notificării privind deschiderea procedurii, organele de inspecție fiscală vor efectua inspecția fiscală și vor întocmi raportul de inspecție fiscală, potrivit prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Creditorii bugetari vor înregistra cererea de admitere a creanței în termenul prevăzut la art. 100 alin. (1) lit. b), urmând ca, în termen de 60 de zile de la data publicării în BPI a notificării privind deschiderea procedurii, să înregistreze un supliment al cererii de admitere a creanței inițiale, dacă este cazul.*

(2) *Creanța în baza căreia s-a deschis procedura insolvenței este înregistrată de administratorul judiciar, în baza documentelor justificative atașate cererii de deschidere a procedurii și în urma verificării, fără a fi necesară depunerea unei cereri de admitere, potrivit alin. (1), cu excepția cazului în care se calculează accesorii până la data deschiderii procedurii.*

[...]

(6) *Creanțele născute după data deschiderii procedurii, în perioada de observație sau în procedura reorganizării judiciare vor fi plătite conform documentelor din care rezultă, nefiind necesară înscrierea la masa credală. Prevederea se aplică în mod corespunzător pentru creanțele născute după data deschiderii procedurii de faliment”.*

Conform acestor prevederi legale, în termen de 60 de zile de la data publicării în BPI a notificării privind deschiderea procedurii de insolvență, organele de inspecție fiscală trebuie să efectueze inspecția fiscală și să întocmească raportul de inspecție fiscală.

Acest termen este valabil și pentru administratorul judiciar numit să reprezinte și să administreze averea contribuabilului. În situația în care acesta constată că nu se încadrează în termenul de 60 zile, poate solicita prelungirea acestuia.

În ceea ce privește dreptul organelor de control fiscal de a efectua inspecția fiscală, sunt aplicabile prevederile **art. 91, art. 98, art. 102 și art. 106** din

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale

Art. 91

Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale.

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.

(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii fetei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă”.

Art. 98

„Perioada supusă inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

(2) La contribuabilii mari, perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).

(3) La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:

a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;

b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;

c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat”.

Art. 102

„Comunicarea avizului de inspecție fiscală

(1) Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:

a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;

b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili.

(2) În situația în care data de începere a inspecției fiscale înscrisă în aviz este ulterioară împlinirii termenului prevăzut la alin. (1), inspecția fiscală nu poate începe înainte de data înscrisă în aviz.

(3) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:

a) în cazul efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil aflat în procedura de insolvență;

[....]”.

Art. 106

„Obligația de colaborare a contribuabilului

(1) Contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.”

Din aceste prevederi legale se reține că dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, care începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23.

Perioada care a fost verificată în cazul de față este 01.01.2010-30.06.2015, de unde rezultă încadrarea organelor de inspecție fiscală în cadrul termenului general de prescripție, așa cum este acesta prevăzut de art. 91 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data de 26.10.2015 când a fost emis avizul de inspecție fiscală.

De asemenea, în prevederile legale invocate se precizează că inspecția fiscală începe prin comunicarea avizului de inspecție fiscală, care se face cu 30 zile înainte de începerea inspecției fiscale în cazul marilor contribuabili și cu 15 zile înainte de începerea inspecției fiscale în cazul celorlalți contribuabili. Excepție de la aceste prevederi o fac contribuabilii aflați în procedura de insolvență cărora avizul de inspecție fiscală li se comunică la începerea inspecției fiscale.

Totodată se rețin prevederile **art. 7 și ale art.114** din Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență:

“Art. 7

(1) Organele care aplică procedurile prevăzute de prezentul titlu sunt: instanțele judecătorești, prin președintele tribunalului sau, după caz, prin judecătorul-sindic, mandatarul ad-hoc, respectiv administratorul concordatar.”, iar în conformitate cu prevederile art. 114 alin. (2) din același act normativ .”

„Art. 114

(2) Decăderea va fi constatată de către administratorul judiciar/lichidatorul judiciar, care nu va mai înscrie creditorul în tabelul creditorilor.”

Din documentele existente la dosar se reține că societatea a intrat în procedura de insolvență conform Încheierii Tribunalului Bacău nr. 426/28.05.2015.

Așa după cum rezultă din extrasul de pe portalul Oficiului Național al Registrului Comerțului, societatea a fost înscrisă în Buletinul Procedurilor de Insolvență la data de 09.06.2015 ca fiind intrată în procedura de insolvență.

Conform prevederilor legale invocate, în termen de 60 zile de la această dată, organele de inspecție fiscală trebuiau să efectueze controlul fiscal la societate. Nu rezultă din prevederile legale invocate faptul că acesta este termen de decădere și că, în consecință organele de inspecție fiscală nu mai pot efectua controlul fiscal.

Acest termen de 60 zile a fost acordat și administratorului judiciar numit să administreze averea contribuabilului, cu mențiunea că putea fi prelungit dacă acesta consideră că nu se poate încadra în acel termen.

Din documentele existente la dosar rezultă că Biroul juridic din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, a depus la Tribunalul Bacău, Cererea de repunere în termen nr..... în dosarul nr.1062/110/2015 ce privește SC X SRL județul Bacău, **prin care a solicitat prelungirea acestui termen, dat fiind volumul însemnat de documente ce a fost analizat, a numărului mare de societăți partenere implicate în tranzacții cu debitoarea, coroborat cu numărul redus de personal cu atribuții în activitatea de inspecție fiscală.**

Din lecturarea și interpretarea textelor de lege mai sus menționate coroborate cu susținerile organelor fiscale raportat la criticile formulate de contestatoare și implicit la temeiurile legale invocate de contestatoare, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat în mod corect și legal la efectuarea inspecției fiscale prin emiterea Deciziei de impunere nr..... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, controlul fiscal fiind efectuat în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care, **excepția tardivității cu privire la dreptul organului fiscal de a mai efectua controlul și de a mai emite acte administrative fiscale, invocată de S.C Z S.R.L. județul Bacău, va fi respinsă ca neîntemeiată**, în conformitate cu prevederile **art. 216 alin.(1)** din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căror:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborate cu prevederile **pct. 11.1. lit. a)** din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014, care precizează că:

„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; [...].”

2. Referitor la suma totală de S lei reprezentând impozit pe profit în sumă de S lei, accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de S lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației formulate de S.CZS.R.L. județul Bacău, în condițiile în care constatările din Raportul de inspecție fiscală nr....., care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-..... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, fac obiectul cercetărilor penale pentru a se stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art.4, art.9 alin.(1) lit.c) și lit.f) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, soluționarea cauzei depinzând de soluția ce urmează a fi dată pe latură penală.

În fapt,

Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău – Inspecție Fiscală au inițiat o inspecție fiscală la **S.CZS.R.L. județul Bacău**, pentru perioada 01.01.2010 – 30.06.2015, încheind Raportul de inspecție fiscală nr..... care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, în care au consemnat următoarele:

În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de S lei, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

– petenta nu a pus la dispoziție evidența primară și contabilă aferentă perioadei 01.01.2010 – 31.03.2014 pentru stabilirea stării de fapt fiscale și pentru a face dovada că operațiunile efectuate sunt reale și legale și implicit, nu a prezentat documente justificative pentru a face dovada deductibilității cheltuielilor în sumă totală de **S lei** declarate prin declarațiile anuale privind impozitul pe profit (formular cod 101) și situațiile financiare anuale aferente exercițiilor financiare 2010, 2012 și 2013;

- petenta nu a declarat în evidența fiscală, pentru perioada 01.03.2014 - 31.12.2014, cheltuieli nedeductibile în sumă totală de S lei aferente exercițiului financiar 2014 înregistrate în contul 628 „Cheltuieli cu servicii prestate de terți” în sumă de S lei pentru care nu se face dovada că sunt îndeplinite cumulativ

condițiile legale pentru deducerea acestora, precum și în contul 6813 „Cheltuieli privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor” în sumă de S lei întrucât acestea reprezintă cheltuieli rezultate din reevaluarea mijloacelor fixe pentru care se înregistrează o descreștere a valorii acestora;

- petenta a declarat eronat pentru exercițiul financiar 2013 impozit pe profit de plată în sumă de **S lei** față de **S lei** cât a stabilit organul de inspecție fiscală, diferența nedeclarată în sumă de **S lei** fiind aferentă unei baze de impunere în sumă de **S lei**;

- petenta a declarat la data de 30.09.2010 impozit pe profit minim de plată în sumă de S lei, iar impozitul pe profit aferent profitului impozabil declarat este în sumă de S lei. Astfel petenta a declarat impozit pe profit în plus în sumă de **S lei** (S lei–S lei) aferent unei baze de impunere în sumă de **S lei**, iar la trimestrul IV 2010 a declarat o pierdere fiscală în sumă de **S lei**.

În consecință, organul de inspecție fiscală a stabilit o baza impozabilă suplimentară în sumă de **S lei** (S lei+S lei-S lei-Sei) căreia îi corespunde un impozit pe profit de plată în sumă de **S lei** (S.143 leix16%).

Pentru diferența de impozit pe profit în sumă de **S lei** s-au calculat dobânzi în sumă de **S lei**, pentru perioada 26.04.2010 – 28.05.2015 și penalități de întârziere în sumă de **S lei**, pentru perioada 01.07.2010 – 28.05.2015, în baza prevederilor Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare – art.119 alin.(1), art.120 alin.(1), art.120¹ alin.(1), art.122¹.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei – organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- petenta nu a pus la dispoziție evidența primară și contabilă aferentă perioadei 01.03.2013 - 28.02.2014 pentru stabilirea stării de fapt fiscale și pentru a face dovada că operațiunile efectuate sunt reale și legale și implicit, nu a făcut dovada că scutirea de taxă aferentă livrărilor intracomunitare în sumă totală de **S lei**, declarate prin deconturi de T.V.A. (formular cod 300) și declarații recapitulative privind livrările/achizițiile intracomunitare de bunuri (formular cod 390), este justificată cu documentele prevăzute la art.10 alin.(1) din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr..... pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirilor de T.V.A pentru exporturi și alte operațiuni similare, cu modificările și completările ulterioare;

- petenta nu a pus la dispoziție evidența primară și contabilă aferentă perioadei 01.03.2013 - 28.02.2014 pentru stabilirea stării de fapt fiscale și pentru a face dovada că operațiunile efectuate sunt reale și legale și implicit, nu a prezentat facturi pentru a face dovada deductibilității taxei aferentă achizițiilor de bunuri și servicii în sumă totală de **S lei** declarate prin deconturi de T.V.A. (formular cod 300).

În consecință, organul de inspecție fiscală a stabilit o bază de impunere suplimentară în sumă de **S lei** (S lei+13.771 lei) careia îi corespunde T.V.A. de plată în sumă de **S lei** (S%).

Pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** s-au calculat dobânzi în sumă de **S lei** și penalități de întârziere în sumă de **S lei**, pentru perioada 26.10.2010 – 28.02.2015 în baza prevederilor Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare – art.119 alin.(1), art.120 alin.(1), art.120¹ alin.(1), art.122¹.

Urmare a celor prezentate, organele de inspecție fiscală au întocmit Plângerea penală nr.20932/17.12.2015, comunicată în data de 06.01.2016, așa cum rezultă din confirmarea de primire aflată la dosarul cauzei, Parchetului de pe lângă Tribunalul Bacău pentru a se stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art.4, art.9 alin.(1) lit.c) și lit.f) din Legea nr.241/2005, pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare împotriva domnului Coskun Saban, asociat al **S.C ZS.R.L. județul Bacău**, la care au anexat Procesul verbal nr.19992/19.11.2015 împreună cu documentația aferentă.

În drept,

Potrivit prevederilor art.214 alin.(1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă.”

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr....., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr....., contestată, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău au constatat că, în speță

se ridică problema realității operațiunilor, determinând suspiciuni față de aceste operațiuni, fapt ce a condus la formularea plângerii penale.

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală prin înaintarea Plângerii penale nr..... către Parchetul de pe lângă Tribunalul Bacău, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute și pedepsite de lege.

Se reține că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația anterioară artificiului respectiv va fi restabilită (CEJ – Cauza 255/2002 Halifax & alții).

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care *“constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există”*. În acest sens, operațiunea fictivă poate să constea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale.

Înalta Curte de Casație și Justiție a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”, astfel cum se precizează în considerentele unei decizii pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscribește speței.

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Prin Decizia nr.72/1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1) din Codul de Procedură Penală, preluate de art.28 alin.(1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o.

Totodată, se reține că prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că *„în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în*

procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Bacău, Plângerea penală nr....., având la bază constatările din Raportul de inspecție fiscală nr.F-..... care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..... contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute și pedepsite de lege.

În ceea ce privește jurisprudența europeană, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

În consecință, se reține că autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elementele obiective, că acest drept este invocat fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârea Fini H. – C.32/03; Kittel și Recolta Recycling – C.439/04 și C.440/04; Mahayben și David C.80/11 și C.142/11 și Bonik C.285/11).

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.**

A proceda altfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.108 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, până la finalizarea laturii penale, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările respective, **se**

va suspenda soluționarea contestației pentru suma totală de S lei reprezentând impozit pe profit în sumă de S lei, accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de S lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

Procedura administrativă urmează a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214, alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: **“(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 sau nu.”**

De asemenea, pct.10.1. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, statuează că:

“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 213, alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”.

3. Referitor la suma totală de S lei reprezentând impozit pe profit în sumă de S lei și accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de S lei

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, este investită să se pronunțe asupra măsurii dispuse de organele de inspecție fiscală de a stabili suplimentar în sarcina S.CZS.R.L. județul Bacău, suma totală de S lei, prin Decizia de impunere nr..... privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice.

În fapt,

Organele de inspecție fiscală din cadrul Inspecției Fiscale a Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, urmarea verificărilor efectuate la **S.CZS.R.L. județul Bacău**, pentru perioada 01.01.2010 – 30.09.2015, au emis **Decizia de impunere nr..... privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice**, în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr....., prin care au stabilit, printre altele, suma de **S lei**, astfel:

În perioada **01.01.2014 – 31.12.2014**, petenta a declarat venituri totale în sumă de S lei și cheltuieli totale în sumă de S lei, rezultând o pierdere contabilă în sumă de S lei. Pentru aceeași perioadă, petenta a declarat cheltuieli

nedeductibile în sumă de S lei reprezentând cheltuieli privind amenzi și penalități în sumă de S lei și alte cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei și a rezultat la data de 31.12.2014 o pierdere fiscală în sumă de S lei.

Pe baza documentelor primare și contabile aferente perioadei 01.04.2014 - 31.12.2014, organul de inspecție fiscală a constatat că veniturile înregistrate reprezintă vânzări de deșeuri (fier vechi), iar cheltuielile înregistrate reprezintă cheltuieli cu materiale auxiliare, cheltuieli cu serviciile de întreținere și reparații, comisioane și onorarii, cheltuieli cu serviciile bancare și alte servicii executate de terți, cheltuieli cu impozite și taxe, cheltuieli privind dobânzile și cheltuieli privind ajustările pentru deprecierea immobilizărilor.

Organul de inspecție fiscală, în urma verificărilor efectuate a stabilit cheltuieli în sumă de S lei înregistrate în contul 628 „Alte cheltuieli cu servicii prestate de terți”, conform facturii nr.3010/23.12.2014, furnizor S.C. PLASE ȘI UNELTE DE PESCUIT S.R.L., CUI, sunt cheltuieli nedeductibile întrucât petenta nu face dovada că pentru deducerea acestora sunt îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute la pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr....., cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, cheltuielile în sumă de 170.293 lei înregistrate în contul 6813 „Cheltuieli privind ajustările pentru deprecierea immobilizărilor” sunt cheltuieli nedeductibile întrucât acestea reprezintă cheltuieli rezultate din reevaluarea mijloacelor fixe pentru care se înregistrează o descreștere a valorii acestora (contul 212 „Clădiri” - S lei și contul 2131 „Instalații de lucru” - 110.085 lei).

În consecință, la data de **31.12.2014** organul de inspecție fiscală a stabilit profit impozabil în sumă **S lei** (- S lei + S lei + S lei) și impozit pe profit de plată în sumă de **S lei** (S leix16%).

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de **S lei** s-au calculat dobânzi în sumă de **S lei** și penalități de întârziere în sumă de **S lei**, pentru perioada 26.04.2014 – 28.05.2015.

Petenta nu este de acord cu sumele stabilite suplimentar de plată motivând că dispozițiile art.2 alin.(1) din Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, se refera într-adevăr la creanțele anterioare deschiderii procedurii insolvenței, dar constatate după acest moment cuprinse într-un raport de inspecție fiscală. Aceleași prevederi stabilesc că organele fiscale au obligația de a efectua inspecția fiscală în cel mult 60 de zile de la data publicării în B.P.I. a notificării privind deschiderea procedurii insolvenței debitoarei, sancțiunea legală a nerespectării acestei cerințe fiind anularea actelor de inspecție fiscală ca fiind tardiv întocmite.

În drept, speței îi sunt aplicabile prevederile **art. 19 alin. (1) și art. 21** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează că:

- art. 19

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

- art.21

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

[...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

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

(...)

ș) cheltuielile reprezentând valoarea deprecierilor mijloacelor fixe, în cazul în care, ca urmare a efectuării unei reevaluări, se înregistrează o descreștere a valorii acestora.”

Referitor la aplicarea prevederilor legale mai sus invocate, în Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la **pct. 12**, se precizează că:

“Norme metodologice:

12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

(...)

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

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

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

Din prevederile legale mai sus prezentate se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Totodată, se reține că, din punct de vedere fiscal, nu sunt cheltuieli deductibile acele cheltuieli înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, emis conform legii și cheltuielile reprezentând valoarea depreciilor mijloacelor fixe, în cazul în care, ca urmare a efectuării unei reevaluări, se înregistrează o descreștere a valorii acestora.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petenta în cursul anului 2014 a înregistrat o pierdere contabilă în sumă de **S lei** și a dedus cheltuieli în sumă de **S lei** înregistrate în contul 628 „Alte cheltuieli cu servicii prestate de terți” și în sumă de **S lei** înregistrate în contul 6813 „Cheltuieli privind ajustările pentru deprecierea immobilizărilor”. Aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil întrucât petenta nu face dovada că pentru deducerea acestora sunt îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute la pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, respectiv sunt cheltuieli rezultate din reevaluarea mijloacelor fixe pentru care se înregistrează o descreștere a valorii acestora.

În consecință, la data de **31.12.2014** organul de inspecție fiscală a stabilit profit impozabil în sumă de **S lei** (- S lei + S lei + S lei) și impozit pe profit de plată în sumă de **S lei** (S lei x 16%).

Având în vedere prevederile legale invocate, faptul că petenta nu aduce în susținerea contestației documente din care să rezulte o altă situație față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, acestea în mod legal au stabilit un profit impozabil în sumă de **S lei** pentru care au calculat un impozit pe profit de plată în sumă de **S lei**, **drept pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru suma de S lei.**

De asemenea, având în vedere că debitul este datorat și nu a fost achitat la scadență și ținând cont de **principiul de drept “accesoriul urmează principalul”**, societatea datorează și accesoriile în sumă de S lei, aferente impozitului pe profit, **drept pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată și cu privire la accesoriile în sumă de S lei aferente impozitului pe profit.**

Pentru considerentele învederate și în temeiul art. 210 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

Art. 1 Respingerea ca neîntemeiată, a excepției tardivității invocată de contestatoarea **S.CZ S.R.L. județul Bacău – societate în insolvență, prin administrator judiciar MG EXPERT S.P.R.L.**, privitor la dreptul organelor de inspecție fiscală de a efectua controlul fiscal și de a mai emite acte fiscale după 60 zile de la data publicării în Buletinul procedurilor de Insolvență a notificării privind deschiderea procedurii, contestație îndreptată împotriva Deciziei de impunere nr..... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Județul Bacău – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.

Art. 2 Suspendarea soluționării contestației formulate de **S.CZS.R.L. județul Bacău – societate în insolvență, prin administrator judiciar MG EXPERT S.P.R.L.**, împotriva Deciziei de impunere nr.F..... privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr..... de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei – impozit pe profit;
- S lei – accesorii aferente impozitului pe profit;
- S lei – taxa pe valoarea adăugată;
- S lei – accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatoarea sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

Art. 3 Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulate de **S.CZS.R.L. județul Bacău – societate în insolvență, prin administrator judiciar MG EXPERT S.P.R.L.**, împotriva Deciziei de impunere nr. F-BC privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-....., pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei - impozit pe profit;
- S lei - accesorii aferente impozitului pe profit.

Art. 3 Serviciul Administrativ și Achiziții va comunica prezenta decizie contestatoarei și Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău – Inspecție Fiscală, spre a fi dusă la îndeplinire.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, în conformitate cu prevederile art. 210 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.

92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, respectiv la Tribunalul Bacău sau la Tribunalul Iași, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.