



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
Agenția Națională de  
Administrare Fiscală



**Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice Timișoara  
Serviciul Soluționare Contestații 2**

Str. Gh. Lazăr, nr.9 B  
300081, Timișoara  
Tel: +0256 499 334  
Fax: +0256 499 332

### **DECIZIE nr. 4669/17.12.2018**

privind contestația formulată de Societatea X SA - în faliment înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara sub nr. .../16.05.2016 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../26.05.2016 și reînregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../05.09.2018.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către GA IPURL - lichidator judiciar al X SA - în faliment, cu adresa nr.../24.08.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../05.09.2018, în scopul reluării procedurii de soluționare a contestației suspendată în baza Deciziei nr. .../.../31.08.2016 emisă de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, în considerarea Ordonanței de clasare în dosarul nr. .../2016 din 01.03.2018 pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara, rămasă definitivă și sentința penală .../07.06.2018 pronunțată de Tribunalul Hunedoara - Judecător de cameră preliminară ... în dosar nr. .../2018, în temeiul dispozițiilor art. 277 alin. (3) din Legea nr.207/2015, privind Codul de Procedură Fiscală, asupra contestației formulate de

Societatea X SA - în faliment,  
CUI ..., înmatriculată la O.R.C sub nr. ...,  
cu sediul în ..., jud. Hunedoara,  
reprezentată legal prin GA IPURL, în calitate de lichidator judiciar,  
desemnat prin sentința nr. .../2011, cu sediul în ..., jud. Hunedoara

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara sub nr. .../16.05.2016 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../26.05.2016, constatând următoarele:

Societatea X SA - în faliment, reprezentată legal prin GA IPURL, în calitate de lichidator judiciar, formulează contestația împotriva

Deciziei de impunere nr. .../24.03.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – A.I.F., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../24.03.2016 și vizează suma de ... lei, reprezentând TVA.

Prin Decizia nr. .../.../31.08.2016 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara s-a dispus suspendarea soluționării contestației formulată de X SA - în faliment împotriva Deciziei de impunere nr. .../24.03.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../24.03.2016.

Prin Cererea înregistrată la DGRP Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../28.08.2018, GA IPURL, în calitate de lichidator judiciar al X SA - în faliment, solicită soluționarea pe fond a contestației în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Pe cale de consecință, la data prezentei, D.G.R.F.P. Timișoara organ competent în soluționarea contestației se va investi cu soluționarea acesteia în condițiile legii.

Din analiza dosarului contestației se constată că au fost respectate condițiile de procedură prevăzute la art. 268 și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, analizate în Decizia nr. .../.../31.08.2016 emisă de DGRFP Timișoara.

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

**I. Prin contestația formulată, societatea X SA - în faliment, susține următoarele:**

Prin decontul de taxă pe valoarea adăugată nr.../22.01.2016, înregistrat la AJFP Hunedoara și la Inspecție Fiscală sub nr.../04.02.2016, a solicitat rambursarea soldului sumei negative la 31.12.2015, în sumă de ... lei.

Motivele de fapt și de drept care fundamentează contestația petentei se referă la:

Creanța fiscală privind taxa pe valoarea adăugată, ca obligație fiscală suplimentară, nu se întemeiază pe situația de fapt reală, contrar dispozițiilor din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv: Art. 5. - Aplicarea unitară a legislației; Art. 6. - Exercițarea dreptului de apreciere; Art. 7. - Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal; Art. 113. - Obiectul inspecției fiscale

Petenta susține că au fost încălcate funcțiile inspecției fiscale, întrucât organul fiscal nu a respectat drepturile contribuabilului încălcând dispozițiilor art.11 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Au fost totodată încălcate și dispozițiile art.13 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală

Organele de inspecție fiscală au ignorat și dispozițiile art.72 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Au fost de asemenea încălcate și prevederile art.128 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Efectuarea inspecției fiscale s-a făcut și cu încălcarea dispozițiilor art.130 și art.113, alin.1, lit.h), din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Redă conținutul expres și precis determinat al dispozițiilor legale invocate, considerând că actul administrativ fiscal a fost emis nu în aplicarea legislației, ci cu încălcarea acesteia.

Referitor la constatările organului de inspecție fiscală cu privire la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar - Cap.III Constatări fiscale, petenta precizează:

Organele de inspecție fiscală, nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, invocând ca și temei de drept prevederile art.6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată și art.21(1) și (1<sup>^</sup>1), art.24 (1), art.102(4) și (5), art.122(1) din Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței.

În fapt, prin sentința nr.../2011 dată în ședința din Camera de consiliul din data de 31.05.2011, de către Tribunalul Hunedoara, în dosar nr. .../97/2011, judecătorul sindic a admis cererea formulată de societate și a dispus deschiderea procedurii simplificate de insolvență, desemnând conform dispozițiilor art.34 alin. 4 și alin.6 din Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței, lichidatorul judiciar provizoriu pe GA IPURL, stabilind, conform dispozițiilor art.11, alin.(1) lit.c) și un onorariu provizoriu în cuantum de ... lei.

În cadrul primei sedinte a adunării a creditorilor ce s-a desfășurat la data de 19.08.2011, creditorul Societatea CP, deținând 81,97% din totalul creanțelor înscrise în tabelul preliminar al creanțelor (deținând pondere de 100% creante prezente la vot), a aprobat și hotărât următoarele:

1. A fost desemnat comitetului creditorilor cu următoarea componență: Societatea CP președinte - DGRFP Hunedoara și Autoritatea pentru Valorizarea Activelor statului, -membri;

2. Adunarea creditorilor a confirmat în calitate de lichidator judiciar GA IPURL și a aprobat pentru lichidatorul judiciar un onorariu de ... lei/lună, 4% din vânzarea de active și un onorariu de succes de 10% din recuperarea de creanțe.

Conform prevederilor art.19 alin.(2) din Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței:

"La recomandarea comitetului creditorilor, în cadrul primei ședințe a adunării creditorilor sau ulterior, creditorii care detin cel puțin 50% din valoarea totală a creanțelor pot decide desemnarea unui administrator/lichidator judiciar, stabilindu-i și remunerația."

Petenta susține că, potrivit celor mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile legale, rezultă cu claritate faptul că onorariul aprobat pentru lichidatorul judiciar este de ... lei/lună, 4% din vânzarea de active și un onorariu de succes de 10% din recuperarea de creanțe.

În această situație, constatările organelor de inspecție fiscale, conform cărora: "facturile emise în exercițiul financiar al anului 2015 se referă la onorarii pretinse ..." sunt profund netemeinice și nelegale.

Petenta consideră că organele de inspecție fiscală se contrazic în propriile constatări, întrucât așa cum s-a înscris la pag.5 din raportul de inspecție fiscală, acestea constată atât că "în anul 2015 (lichidatorul judiciar GA IPURL a emis un nr. de 32 facturi fiscale în valoare totală de ... lei cu tva aferentă în sumă de ... lei" cât și că "la denumirea serviciilor prestate se precizează onorarii lunare în sumă netă de 5... lei, plăți aferente anului 2014 și onorarii de succes în sumă netă de ... lei" însă în urma așa zisei analize, concluzionează că în conținutul facturilor emise nu s-a precizat "raporturile adminstratorilor ... sau alte documente justificative credibile așa cum prevede art.6 din legea contabilității".

Sub pretextul stabilirii stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au dat o interpretare proprie textului legal, atunci când a arătat că nu există documente justificative credibile care să justifice înregistrările contabile verificate cu ocazia inspecției fiscale, ori acesta să acționeze cu rea credință, întrucât potrivit dispozițiile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată și actualizată, neexistând vreo precizare cu privire la întocmirea unor "documente justificative credibile".

Deosebit de acestea arată că începând cu data de 1 ianuarie 2007, conform dispozițiilor art.1 alin (1) din OMFP nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, conținutul minimal obligatoriu pentru formularul de factură este cel prevăzut la art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Petenta invocă prevederile pct.1 din anexa nr.3 la OMFP nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, unde se specifică pentru ce servește factura, citând și cele stipulate în ANEXA nr. 1, pct.A, alin.6 și alin.15 din Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3512/2008.

Se invocă și dispozițiile art.155, alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, concluzionând că potrivit acestor prevederi, factura este document justificativ iar din cele menționate în Raportul de inspecție fiscală, nu rezultă că acest document nu ar conține toate elementele prevăzute de lege pentru a îndeplini calitatea de document justificativ.

De altfel, așa zisele constatări sunt contrazise chiar de către organul de inspecție fiscală, care în aceeași frază reține că "în anul 2015 (lichidatorul judiciar GA IPURL a emis) un nr. de 32 facturi fiscale" respectiv că "la

denumirea serviciilor prestate se precizează onorarii lunare ... și onorarii de succes .... " însă în urma așa zisei "analize", concluzionează că în conținutul facturilor emise nu s-a precizat "raporturile administratorilor(?) ... sau alte documente justificative credibile(??) ... așa cum prevede art.6 din legea contabilității".

Petenta consideră că, neacordarea dreptului de deducere cu motivația de mai sus este un abuz din partea organelor de inspecție fiscală, întrucât nici Legea contabilității nr. 82/1991, republicată și nici Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu rețin niciuna din aceste situații.

Așa cum se poate constata din facturile emise în anul 2015 către societate, de lichidatorul judiciar GA IPURL, acestea au fost completate după cum urmează:

- în factura seria GNA .../08.01.2015, l-a rubrica "denumirea produselor și a serviciilor" s-a înscris: " ... onorariu lunar lichidator judiciar pentru luna ianuarie, februarie, martie, aprilie, mai, iunie 2014 - SC X SA - dosar nr..../97/2011"- (respectând prevederile art.155, alin(19), din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare), în rubrica "prețul unitar" s-a înscris ... lei (respectiv 6 x ...=...lei).

- în factura seria ...nr..../02.02.2015, l-a rubrica "denumirea produselor și a serviciilor" s-a înscris " ... onorariu lunar pt. perioada august -decembrie 2014 - SC X SA - dosar nr..../97/2011" - (respectând prevederile art.155, alin(19), din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare), în rubrica cantitate s-a înscris numărul lunilor, respectiv 5 luni;

- în factura seria ... nr. .../13.02.2015, l-a rubrica "denumirea produselor și a serviciilor" s-a înscris " ... onorariu success lichidator judiciar-parțial luna 11.2012, - dosar nr..../97/2011 - SC X SA"- (respectând prevederile art.155, alin(19), din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare);

- în factura seria ... nr..../16.02.2015, l-a rubrica "denumirea produselor și a serviciilor" s-a înscris " ... onorariu success lichidator judiciar-parțial luna 11.2012, - dosar nr..../97/2011 - SC X SA"- (respectând prevederile art.155, alin(19), din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare), îndeplinind toate condițiile prevăzute de dispozițiile legale în materie pentru a dobândi calitatea de document justificativ.

Mai mult decât atât, organele de inspecție fiscală rețin în raportul de inspecție fiscală, faptul că lichidatorul judiciar GA IPURL, a emis facturi fiscale "fără a preciza în conținutul" acestora "raporturile administratorului .... sau alte documente justificative credibile " însă "omit" a consemna în actul administrativ fiscal, faptul că pe perioada derulării inspecției fiscale, a pus la dispoziția acestora "Situațiile de încasari și plăți" întocmite de către X SA - în faliment care au stat la baza emiterii facturilor fiscale din anul 2015, că acestea au verificat modul de calcul al onorariului de succes calculat/înscris în facturile emise de lichidatorul judiciar, fără a

constata nicio diferență cu privire la modul de calcul al onorariului de succes, omitand a le anexa raportului de inspecție fiscală contestat.

Față de aprecierile/constatările organelor de inspecție fiscală, menționate la pag.9 din raportul de inspecție fiscală, petenta apreciază că organele de inspecție fiscală și-au depășit competențele, ajungând la concluzii străine de realitate și contrare situației de fapt.

Mai mult decât atât, în conformitate cu dispozițiile art.13 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, consideră că legea nu poate fi interpretată nici în sensul extinderii prevederii acesteia, nici în sensul restrangerii prevederilor acesteia (lex dixit minus quam voluit) și nici restrictiv (lex dixit quam voluit).

Apreciază de asemenea și că nu a fost realizat obiectul inspecției fiscale și s-a adus o atingere gravă funcțiilor inspecției fiscale, expres prevăzute la art.113 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, scopul acesteia fiind bine definit la alin.(2) art.113 din același act normativ.

Raportat la așa zisa "analiză" efectuată de către organele de inspecție fiscale cu privire la "volumul" și "ponderea TVA" (cu depășirea atribuțiunilor ce le revin conform prevederilor sus menționate), arată și faptul că, societatea se află în procedura insolvenței/faliment, fiind aplicabile în această situație dispozițiile art.11 și art.21 din Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței.

În situația în care onorariul convenit lichidatorului judiciar, conform hotărârii adunării creditorilor din data de 19.08.2011 (și nu pretins cum s-a consemnat în raportul de inspecție fiscală) este unul ce trebuie analizat, (ca urmare a ponderii nejustificat de mare?), se pune întrebarea firească, dacă organul fiscal a analizat și alte onorarii acordate administratorului/lichidatorului judiciar în alte dosare, onorarii semnificativ mai mari decât cel aprobat de creditorii în cadrul dosarului nr.../97/2011 privind SC X SA.

Cu toate că organele de inspecție fiscală s-au deplasat la arhiva Tribunalului Hunedoara, unde au studiat toate rapoartele depuse de lichidatorul judiciar de la data deschiderii procedurii, rapoarte cărora le sunt anexate situația detaliată a încasărilor și plăților pe luni calendaristice, întocmite de departamentul financiar-contabil al societății, acest fapt nu s-a consemnat în raportul de inspecție fiscală contestat.

În atare situație, acestea ar fi trebuit să consemneze că la dosarul cauzei se regasesc rapoartele de activitate întocmite de lichidatorul judiciar de la data deschiderii procedurii insolvenței, însoțite de situațiile de încasari și plăți.

Arată și că, reținerea organelor de inspecție fiscală (pag.10 din raportul de inspecție fiscală, conform căreia "cu adresa nr.../22.02.2016 emisă de lichidatorul societății SC X SA se comunică organelor de inspecție fiscală în copie doar parțial actele și documentele justificative solicitate, sunt nefondate raportat la situația de fapt, întrucât prin adresa înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara

prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspekția Fiscală sub nr.../19.02.2016 (nesemnată) și comunicată societății prin fax, organele de inspekție fiscale au solicitat:

- raportul asupra fondurilor obținute din lichidare și din încasarea de creanțe și planul de distribuire între creditori

- documentele la care se face vorbire de remuneratia și cheltuielile lichidatorului judiciar GA IPURL,

- extrasele contului de lichidare

La data de 22.02.2016 prin adresa înregistrată la lichidatorul judiciar sub nr.... acesta a formulat răspuns la adresa sus menționată prin care s-au precizat următoarele:

"Cu privire la primele doua puncte din adresa, va comunicam ca potrivit solicitării verbale primite din partea dumneavoastră în cursul desfășurării inspekției fiscale parțiale rambursare TVA, v-am pus la dispoziție, la sediul societății debitoare, în perioada 10.02.2016 - 16.02.2016 documentele solicitate și anume:

- Raportul asupra fondurilor și planul de distribuire între creditori din data de 24.09.2013, dovada notificării în BPI cu privire la acest raport, procesul verbal al sedinței creditorilor din data de 08.10.2013 în care creditorii au luat act de acest raport fonduri, dovada înregistrării la Tribunalul Hunedoara;

- Raportul de activitate din data de 24.09.2013, raportul de activitate din data de 03.12.2013;

- Raportul asupra fondurilor și planul de distribuire din data de 03.02.2015 și dovada notificării cu privire la depunerea acestuia în BPL dovada înregistrării la Tribunalul Hunedoara;

- Tabelul definitiv rectificat V al creanțelor împotriva averii debitoare,

- Procesul verbal al sedinței creditorilor din data de 12.10.2011, și dovada de punerii la dosarul cauzei, la Tribunalul Hunedoara,

- Procesul verbal al sedinței creditorilor din data de 05.11.2012 și dovada transmiterii la Tribunalul Hunedoara,

- Procesul verbal al sedinței creditorilor din data de 30.10.2014 și dovada transmiterii la Tribunalul Hunedoara,

- Procesul verbal al adunării creditorilor din data de 19.08.2011.

- Situațiile de încasări plătite, facturile fiscale emise de GA IPURL de la data deschiderii procedurii insolvenței SC X SA, ordinele de plată aferente anului 2015.

- extrasele contului curent ....

Adresa nr. .../19.02.2016 a fost comunicată din nou societății petente și la data de 25.02.2016, iar ulterior, prin adresa înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspekția Fiscală sub nr.../24.02.2016 și comunicată societății prin fax, organele de inspekție fiscale au solicitat:

"având în vedere Art.21(1) din legea 85/2006 vă rugăm să ne prezentați, până vineri 26.02.2016, în xerocopie, conform cu originalul, -

raportul administratorului judiciar care se prezintă judecătorului-sindic, la fiecare termen, cupinzând descrierea modului în care și-a îndeplinit atribuțiile, precum și o justificare a cheltuielilor efectuate cu administrarea procedurii sau a altor cheltuieli efectuate din fondurile existente în averea debitorului".

În această situație rezultă cu claritate că organele de inspecție fiscală solicită documente ce exced atât obiectului/scopului inspecției fiscale, definit în avizul remis societății petente iar solicitările acestora sunt evazive și nu specifică în clar că aceste solicitări fac referire la o altă perioadă decât cea înscrisă în Avizul de inspecție fiscală nr.F-HD 54/09.02.2016.

Ținând cont de prevederile art.10, art.113 și art. 124 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv de faptul că, în scopul efectuării inspecției fiscale, avea obligația de a coopera și de a pune la dispoziția organului de inspecție fiscală, toate informațiile și documentele necesare determinării corecte a situației fiscale a contribuabilului supus inspecției fiscale (în vederea clarificării și definitivării constatării lor), petenta, prin adresa nr.../26.02.2016, a comunicat organelor de inspecție fiscală că în opinia ei documentele solicitate prin adresa nr.../19.02.2016 au fost deja puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, solicitând respectuos să fie specificată în clar și perioada pentru care trebuiesc transmise alte documente/acte.

Deosebit de acestea, arată și că, prin aceeași adresă a solicitat:

- să fie avute în vedere dispozițiile art.113 lit h) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală;

- pentru pregătirea/punerea la dispoziție a documentelor doveditoare să fie acordate 4-5 zile, iar cererile să fie transmise în scris și nu telefonic, arătând totodată disponibilitatea de a pune la dispoziția acestora toate documentele și actele necesare realizării obiectului inspecției fiscale.

A vând în vedere și faptul că, organele de inspecție fiscală au analizat volumul/istoricul "retribuției lichidatorului" (în fapt remunerația lichidatorului), se pune întrebarea firească de ce nu au "analizat" și rezultatele deciziilor manageriale ale lichidatorului judiciar (pe perioada derulării procedurii falimentului), decizii în urma cărora s-au realizat plăți, de la data deschiderii procedurii insolvenței în sumă totală de ... lei, din care doar către bugetul de stat s-a plătit suma de ... lei, de ce nu s-a precizat faptul că Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara (fosta creditoare DGRFP Hunedoara) și-a recuperat integral atât creanța bugetară în sumă de ... lei cât și creanța bugetară în sumă de ... lei; de ce nu s-a specificat care a fost "volumul" contribuțiilor achitate de societate în perioada 2011-2015, bugetului general consolidat al statului, pentru cei aprox. 90 de angajați (acestea fiind achitate integral).

Petenta consideră și că în mod abuziv și profund nelegal, organele de inspecție fiscală au "analizat istoricul" facturilor emise de lichidatorul judiciar în perioada 2011-2014 (așa cum rezultă din cele consemnate la



pag.5-6 din raportul de inspecție fiscală contestat), având în vedere că, așa cum de altfel s-a reținut la pagina 2 din raportul de inspecție fiscală contestat, această perioadă a făcut obiectul unei alte inspecții fiscale ce a vizat modul de determinare, înregistrare în evidența contabilă și declarare la organul fiscal competent a TVA pentru perioada 01.01.2012-31.12.2014 și a impozitului pe profit pentru perioada 01.07.2011-31.12.2013. La finalizarea inspecției fiscale a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..../02.04.2015, și s-au emis Decizia de impunere nr..../02.04.2015 și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr..../02.04.2015. Prin actul de control încheiat s-a dispus în sarcina agentului economic întocmirea declarației rectificative cod 101 "Declarație privind impozitul pe profit" aferentă anului financiar 2013 și rectificarea declarațiilor inițiale privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA pentru perioada ianuarie, februarie, martie, octombrie, noiembrie și decembrie 2014.

Potrivit celor consemnate la pag.5 din Raportul de inspecție fiscală nr..../02.04.2015 rezultă cu claritate faptul că au fost verificate facturile fiscale emise de lichidatorul judiciar către societatea petentă, nefiind constatate abateri de la legislația în vigoare, rezultând cu claritate faptul că facturile fiscale emise de către lichidatorul judiciar îndeplinesc pe deplin condițiile de deductibilitate impuse de legiuitor.

Raportat la faptul că, organele de inspecție fiscală, au considerat "relevante pentru inspecția fiscală" doar stabilirea "ponderii TVA deductibile, provenind din facturile emise de lichidatorul judiciar" și/sau a "volumul retribuției lichidatorului" (având în vedere cele consemnate la pag.5, pag.6, pag.7 și pag.9 din raportului de inspecție fiscală contestat) arată și faptul că GA IPURL a fost supus unei inspecții fiscale, inspecție ce a avut ca obiect "modul de evidență, calcul și declarare a obligațiilor datorate bugetului general consolidat al statului".

Perioada supusă inspecției fiscale a fost "de la 01.01.2012 la 31.12.2014 pentru impozitul pe venit și contribuția individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate și 01.06.2012-30.06.2015, pentru taxa pe valoarea adăugată", iar la finalizarea acesteia a fost întocmit raportul de inspecție fiscală parțială încheiat la data de 24.09.2015 și înregistrat la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara - prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara Inspecție Fiscală sub nr..../24.09.2015.

La pag.3, respectiv la pag.5 din raportul de inspecție fiscală sus menționat, s-au reținut următoarele:

"Verificarea TVA s-a efectuat conform Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, a HG. nr.44/2004 privind aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și a Legii nr.343/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și a HG. nr.1861/2006 privind Normele de aplicare a Legii nr.343/2006

În perioada verificată, GA IPURL, a realizat venituri provenite din încasări din onorarii, pentru care s-au eliberat facturi, încasate atât prin chitante, precum și prin conturile bancare deținute, venituri care se încadrează în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată..... organele de inspectie fiscală au constatat că facturile fiscale sunt întocmite și emise în conformitate cu prevederile art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare.

În urma controlului, față de evidențele financiar-contabile ale contribuabilului și declarațiile depuse, nu au fost stabilite diferențe la TVA colectată".

Pe cale de consecință, petenta consideră că, taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de lichidatorul judiciar și înregistrate în evidențele financiar-contabile ale societății, au la baza un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii, legal și valabil emis, care conține și furnizează toate elementele prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii.

Nu în ultimul rând, consideră și că, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să cunoască noile prevederi ale art.265 alin (8) și alin (9), din Legea nr.207/2015 privind Codului de procedură fiscală conform căroră, se poate verifica și activitatea administratorului/lichidatorului judiciar prin prezentarea de documente referitoare la activitatea desfășurată și onorariile încasate, doar în condițiile în care procedura de insolvență a subscrisei debitoare s-ar fi desfășurat în temeiul noii legi a procedurii insolvenței, nr.85/2014, iar SC X SA se află sub imperiul legii nr.85/2006 privind procedura insolvenței.

Potrivit dispozițiilor art.5.: "Organele care aplică procedura sunt: instanțele judecătorești, judecătorul-sindic, administratorul judiciar și lichidatorul. "

Mai mult decât atât, chiar și în condițiile în care organul fiscal, ar avea dreptul să verifice activitatea administratorului judiciar/lichidatorului, acesta, în "analiza" raționamentul și constatările sale ar trebui să constate că :

- controlul judecătoresc al activității lichidatorului judiciar/al procedurii de insolvență, revine judecătorului sindic;
- atribuțiile manageriale aparțin administratorului judiciar ori lichidatorului sau, în mod excepțional, debitorului, dacă acestuia nu i s-a ridicat dreptul de a-și administra averea. Deciziile manageriale pot fi controlate sub aspectul oportunității de către creditorii, prin organele acestora ( art. 11 alin.(2) din Legea nr.85/2006);
- desemnarea unui administrator/lichidator judiciar precum și remunerația convenită acestuia se hotărăște în cadrul primei ședințe a adunării creditorilor sau ulterior, de creditorii care dețin cel puțin 50% din valoarea totală a creanțelor pot decide (art.19 alin.(2) din Legea nr.85/2006), iar remunerația lichidatorului judiciar GA IPURL a fost hotărâtă de adunarea creditorilor ce a avut loc la data de 19.08.2011, hotărâre din care rezultă cu claritate faptul că onorariul aprobat pentru lichidatorul

judiciar este de ... lei/lună, 4% din vânzarea de active și un onorariu de succes de 10% din recuperarea de creanțe .

- împotriva măsurilor luate de administratorul judiciar, pot face contestație oricare dintre creditorii, precum și orice altă persoană interesată în termen de 3 zile de la depunerea raportului prevăzut la alin. (1) (art.21 din Legea nr.85/2006);

- rapoartele cuprinzând descrierea modului în care lichidatorul judiciar și-a îndeplinit atribuțiile, precum și o justificare a cheltuielilor efectuate cu administrarea procedurii sau a altor cheltuieli efectuate din fondurile existente în averea debitorului, au fost depuse la dosarul cauzei, la acestea nefiind înregistrată vreo contestație ( art.21 alin.3 din Legea nr.85/2006);

- rapoartele depuse de lichidatorul judiciar la dosarul cauzei cuprind atât descrierea modului în care lichidatorul judiciar și-a îndeplinit atribuțiile cât și mențiuni cu privire la onorariu convenit lichidatorului judiciar, facturat și/sau achitat.

- rapoartele privind fondurile obținute din recuperarea creanțelor și planul de distribuire a sumelor incasate, întocmite atunci când s-au făcut distribuiri din tabelul de creanțe, au fost publicate în Buletinul Procedurilor de Insolvență;

- prevederile art. 24. - (1) sunt aplicabile în situația în care, inițial debitoarea a fost supusă producerii generale de insolvență și ulterior se dispune trecerea la faliment, situație în care judecătorul-sindic va desemna un lichidator.

- prevederile art.102 alin(4) și alin(5) aparțin secțiunii a 5-a PLANUL și au fost redactate parțial și interpretate abuziv, nefiind în niciun caz aplicabile procedurii simplificată de insolvență.

- potrivit prevederilor art. 123, în cazul falimentului, creanțele vor fi plătite în următoarea ordine:

„1. taxele, timbrele sau orice alte cheltuieli aferente procedurii instituite prin prezenta lege, inclusiv cheltuielile necesare pentru conservarea și administrarea bunurilor din averea debitorului, precum și plata remunerațiilor persoanelor angajate în condițiile art. 10, art. 19 alin. (2), art. 23, 24 și ale art. 98 alin. (3), sub rezerva celor prevăzute la art. 102 alin. (4);

2. creanțele izvorâte din raportul de muncă;

[{\*}] 3. creanțele reprezentând creditele, cu dobânzile și cheltuielile aferente, acordate după deschiderea procedurii, precum și creanțele rezultând din continuarea activității debitorului după deschiderea procedurii; (punct modificat prin art. 1 pct. 52 din Legea nr. 169/2010, în vigoare de la 24 iulie 2010)

4. creanțele bugetare;

5. creanțele reprezentând sumele datorate de către debitor unor terți, în baza unor obligații de întreținere, alocații pentru minori sau de plată a unor sume periodice destinate asigurării mijloacelor de existență;

6. creanțele reprezentând sumele stabilite de judecătorul-sindic pentru întreținerea debitorului și a familiei sale, dacă acesta este persoană fizică;

7. creanțele reprezentând credite bancare, cu cheltuielile și dobânzile aferente, cele rezultate din livrări de produse, prestări de servicii sau alte lucrări, precum și din chirii;

8. alte creanțe chirografare;

9. creanțele subordonate, în următoarea ordine de preferință:

a) creditele acordate persoanei juridice debitoare de către un asociat sau acționar deținând cel puțin 10% din capitalul social, respectiv din drepturile de vot în adunarea generală a asociaților, ori, după caz, de către un membru al grupului de interes economic;

b) creanțele izvorând din acte cu titlu gratuit."

Faptul că, lichidatorul judiciar, a facturat doar în anul 2015, onorarii aferente anilor precedenți, nu poate fi interpretată de organele de inspecție fiscală ca o operațiune nereală, întrucât, în perioada de la data deschiderii procedurii și până în prezent, activitatea debitoare a continuat (cu acordul creditorilor), societatea a menținut pentru buna desfășurare a activității un număr mediu de 90 salariați pentru care au fost achitate toate drepturile salariale; debitoarea nu a acumulat în procedura falimentului alte obligații la bugetul general consolidat al statului, întrucât acestea au fost achitate în integralitatea lor; au fost achitați furnizorii curenți conform documentelor din care au rezultat, situații ce au fost anexate rapoartelor de activitate depuse la dosarul cauzei și în plus s-au efectuat și distribuiri către creditorii înscrși la masa credală, ocazie cu care au fost întocmite rapoarte asupra fondurilor cu plan de distribuire între creditori, iar nepublicarea rapoartelor de activitate nu anulează dreptul lichidatorului judiciar de a beneficia de onorariile ce i se cuvin acestuia, stabilite prin Hotărârea adunării creditorilor din data de 19.08.2011.

De altfel, consideră că, în situația în care organele de inspecție fiscală "analizau" cele înscrise (de aceștia) în anexa nr.7 a raportului de inspecție fiscală contestat, (anexă în care au prezentat detaliat toate facturile emise de lichidatorul judiciar din perioada 2011-2015) ar fi constatat și că: - onorariile fixe care au fost facturate sunt de ... lei/lună, fiind precizate pe facturi lunile pentru care s-a efectuat.

Iar în ceea ce privește onorariul de succes, arată următoarele :

- pentru luna octombrie 2012, onorariu de succes convenit lichidatorului judiciar este de ... lei, exclusiv TVA calculat astfel:  $...4 \cdot 10\% = \dots$  lei exclusiv TVA, fiind facturat cu facturile .../09.08.2013, .../06.02.2015, nr..../10.02.2015,

- pentru luna noiembrie 2012, onorariu de succes convenit lichidatorului judiciar este de ... lei, exclusiv TVA calculat astfel:  $...3 \cdot 10\% = \dots$  lei exclusiv TVA, fiind facturat cu facturile nr. .../13.02.2015, nr. ...16.02.2015, nr..../18.02.2015, .../18.02.2015, .../25.02.2015, .../27.02.2015, .../02.03.2015, .../06.03.2015

- pentru luna decembrie 2012, onorariu de succes convenit lichidatorului judiciar este de ... lei, exclusiv TVA calculat astfel :...\*10%=... lei exclusiv TVA, fiind facturat cu factura nr. .../09.03.2015 - partial

- pentru luna ianuarie 2013, onorariu de succes convenit lichidatorului judiciar este de ...lei, exclusiv TVA calculat astfel: ...\*10%=... lei exclusiv TVA, fiind facturat cu factura nr. .../09.03.2015 - parțial

- pentru luna februarie 2013, onorariu de succes convenit lichidatorului judiciar este de ... lei, exclusiv TVA calculat astfel :...\*10%=... lei exclusiv TVA, fiind facturat cu factura nr. .../09.03.2015 - partial și factura nr....11.03.2015 partial

- pentru luna martie 2013, onorariu de succes convenit lichidatorului judiciar este de 15.875 lei, exclusiv TVA calculat astfel :... \*10%=... lei exclusiv TVA, fiind facturat cu factura nr..../11.03.2015 partial

- pentru luna aprilie 2013, onorariu de succes convenit lichidatorului judiciar este de ... lei, exclusiv TVA calculat astfel :...\* 10%=... lei exclusiv TVA, fiind facturat cu factura nr..../11.03.2015 partial și factura nr. .../13.03.2015 partial

- pentru luna mai 2013, onorariu de succes convenit lichidatorului judiciar este de ... lei, exclusiv TVA calculat astfel :...9\* 10%=... lei exclusiv TVA, fiind facturat cu factura nr. ...1/13.03.2015 partial, nr. .../18.03.2015 partial si nr..../02.04.2015 partial.

- pentru luna iunie 2013, onorariu de succes convenit lichidatorului judiciar este de ... lei, exclusiv TVA calculat astfel: ...\* 10%=... lei exclusiv TVA, fiind facturat cu factura nr.....

În acest context de fapt și de drept devine evident abuzul organelor de inspecție fiscală, care adaugă, cu de la sine putere la lege și impun condiții suplimentare față de prevederile Titlului VI din Legea nr.571/2003 pentru acordarea deductibilității TVA și mai mult, fără niciun fel de probă sancționează în mod ilegal, prin neacordarea dreptului de deducerea a TVA.

Din interpretarea sistematică a întregului Titlu VI din Codul fiscal privind taxa pe valoarea adăugată rezultă că deductibilitatea TVA constituie regula generală, tratată de legiuitor ca un drept al contribuabilului persoană impozabilă, iar nedeductibilitatea este excepția de la regulă, care trebuie aplicată numai sub stricta interpretare a textului de lege și doar atunci când legea distinge în acest sens.

În principal, dreptul de deducere este reglementat de art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, totodată, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, este necesară respectarea condițiilor prevăzute la art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completări le ulterioare.

Prin Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, legiuitorul reglementează la pct.46 justificarea de ducerii taxei pe valoarea adăugată numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin. 1 din Codul fiscal.

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal, cu modificările și completări ulterioare.

Așadar, potrivit prevederilor legale anterior menționate, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoana impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA, trebuie să justifice dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor/serviciilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate de o altă persoană impozabilă, de asemenea înregistrată în scopuri de TVA, cu exemplarul original al facturii, care trebuie să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor prin articolele de lege mai sus precizate.

Fundamentul principiului îmbogățirii fără justă cauză este echitatea, iar natura juridică este de izvor independent de obligații. Echitatea conferă instanțelor argumentul general al caracterului corect și drept al ordinii juridice, aplicate particular la situația în care patrimoniul unei părți (societăți) este însărcinat, fără un temei legal în favoarea altuia.

Potrivit teoriei generale a dreptului comunitar, principiile generale de drept sunt extrase din Normele juridice ale statelor membre, România fiind un stat membru al Uniunii Europene începând cu data de 01.01.2007.

De la data aderării, prin Tratatul de aderare, România s-a obligat, printre altele să respecte deciziile emise de Curtea Europeană de Justiție. Ca urmare deciziile Curții Europene de Justiție sunt obligatorii pentru statele membre, având obligația armonizării legislației cu acestea atunci când dispozițiile interne sunt contrare (conform art.228 paragraful 1 din Tratatul CE).

De asemenea, conform art.148 alin.2 din Constituția României:

"Ca urmare a aderării, prevederile tratatelor constitutive ale Uniunii Europene, precum și celelalte reglementări comunitare cu caracter obligatoriu, au prioritate față de dispozițiile contrare din legile interne, cu respectarea prevederilor actului de aderare. "

Aprecierile organelor de control sunt nelegale și în considerentul principiului neutralității fiscale consacrat de legislația Comunității Europene și jurisprudența Curții Europene de Justiție.

Acest principiu vizează evitarea dublei impunerii în materie de TVA și poate capăta aspecte diferite.

Utilizând principiul neutralității fiscale, Curtea Europeană de Justiție constată în deciziile sale ca, în aplicarea sistemului comun de TVA asupra tranzacțiilor de bunuri și servicii, taxa aplicată este proporțională cu prețul bunurilor și serviciilor, indiferent de numărul tranzacțiilor care au loc înainte de stagiul în care taxa este percepută definitiv.

Încălcarea principiului neutralității în materie de TVA a fost sancționată de practica Curții Europene.

Astfel în cauzele reunite C-354/355/03 Opti gen Ud., Fulcrum Electronics Ud și Bond House Systems Ud. c. Commissioners of Customs & Excise, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a stabilit că:

" Dreptul de deducere reglementat de art. 17 și urm. din Directiva VI-a este o parte integrală a schemei TVA și nu poate fi limitat în principiu. Dreptul trebuie exercitat imediat pentru întregul cuantum al TVA plătit în amonte".

Tot din jurisprudența Curtii Europene de Justiție reiese că "statele membre nu sunt abilitate să mențină excluderi de la dreptul de deducere a TVA care se aplică în general oricărei cheltuieli legate de achiziționarea de bunuri sau servicii (paragraf 46, C-438/09, Dankowski) "

De altfel în baza prevederilor jurisprudenței europene, restricționarea dreptului de a deduce TVA achitată în amonte pentru orice operațiune realizată de o persoană impozabilă, se califică drept o excludere generală a dreptului de deducere și prin urmare contravine principiilor prevăzute de sistemul comun al TVA, care nu tine cont de faptul că cerințele de fond și de formă prevăzute de Directivă sunt întrunite (serviciile prestate sunt folosite în scopul defășurării de operațiuni care dau drept de deducere a TVA și sunt evidențiate prin facturi emise conform criteriilor de formă impuse de Directivă).

Prin urmare, petenta consideră că societatea și-a exercitat în mod legal dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, respectând prevederile art.145, alin.(1), art.145, alin.(2), lit.a) și ale art.146 alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare respectiv, întrucât, societatea a achiziționat serviciile în vederea realizării de operațiuni taxabile, iar deducerea TVA-ului s-a efectuat în baza facturilor emise de furnizor, facturi fiscale care îndeplinesc toate condițiile prevăzute de dispozițiile legale în materie pentru a dobândi calitatea de document justificativ pentru operațiunile economice efectuate, iar dreptul de deducere a TVA este un drept al contribuabilului reglementat de legiuitor ca regulă generală și nu ca excepție.

Ținând cont de argumentele și motivațiile juridice prezentate, petenta solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată și desființarea Raportului de inspecție fiscală nr. .../24.03.2016 încheiat de către D.G.R.F.P.Timișoara - A.J.F.P Hunedoara, Activitatea de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../24.03.2016.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, au consemnat următoarele:**

Pentru facturile emise de lichidator în anul 2015, în sumă totală de ... lei cu TVA aferentă în sumă de ... lei, reprezentând onorarii fixe și de succes, sume parțiale aferente anilor 2012 ,2013 și 2014, perioadă care a fost supusă verificării, nu există și nici nu sunt precizate în facturile emise documente justificative legale și credibile așa cum prevede art. 6 din legea contabilității și art. 21 (1) și (1<sup>A</sup>); atr. 24(1); art. 102 (1) și (5); art. 122 (1)

din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, respectiv raporturile de distribuire asupra fondurilor obținute din încasarea creanțelor pentru debitorul Sc X SA facute publice, în care exista obligativitatea de a se menționa renumerația administratorului judiciar sau a lichidatorului, cu mențiunea modalității de calcul a acesteia, care să poată proba cheltuielile fără echivoc, realitatea sumelor pretinse de acesta și respectiv achiziția și deducerea TVA în scopul realizării de venituri taxabile, așa cum prevede art. 146(1) și art. 145(2) lit.a) din Codul fiscal.

Prin încălcarea prevederilor art. 145(2) lit.a) din Codul fiscal în timpul inspecției fiscale a fost stabilită obligație fiscală privind TVA aferenta anului 2015 în sumă de ... lei, din care:

- ... lei luna februarie 2015;
- ... lei luna martie 2015;
- ... lei luna aprilie 2015;
- ... lei luna iulie 2015;
- ... lei luna septembrie 2015.

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

Societatea X SA - în faliment, are sediul în ..., jud. Hunedoara, fiind reprezentată prin lichidator judiciar GA IPURL, reprezentat de practician în insolvență BD, cu sediul în ..., jud. Hunedoara.

**În fapt**, prin Decizia de impunere nr. .../24.03.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice s-au stabilit în sarcina petentei obligații de plată de natura taxei pe valoarea adăugată, în sumă totală de ... lei.

Împotriva acestui act administrativ fiscal petenta a formulat contestație a cărei soluționare a fost suspendată conform Deciziei nr. .../.../31.08.2016 emisă de DGRFP Timișoara în conformitate cu dispozițiile art. 277 Cod procedură fiscală, până la pronunțarea soluției definitive pe latură penală, în condițiile în care Activitatea de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara a formulat Sesizarea Penală nr. .../19.04.2016.

Din cuprinsul Ordonanței de clasare pronunțată în data de 01.03.2018 în dosar nr. .../2016 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, definitivă, rezultă că soluția dispusă – clasarea cauzei având ca obiect infracțiunile de - evaziune fiscală - prevăzută de art. 9 alin. 1 lit. c din Legea nr. 241/2005 (art. 16 lit.a din Codul de procedură penală), - abuzul în serviciu - prevăzută de art. 297 din Legea nr. 286/2009 Cod penal (art. 16 lit.b din Codul de procedură penală), și - gestiune frauduloasă - prevăzută de art. 242 alin. 1 și 2 din Legea nr. 286/2009 Cod penal (art. 16 lit.e din Codul de procedură penală), privind pe numita BD,



reprezentantul "GA IPURL", administrator al X SA - în faliment – în temeiul art. 315 alin. 1 lit. b Cod de procedură penală, raportat la art. 16 alin. 1 lit. a, b și e Cod procedură penală, care prevăd:

*„ART. 16 - Cazurile care împiedică punerea în mișcare și exercitarea acțiunii penale*

*(1) Acțiunea penală nu poate fi pusă în mișcare, iar când a fost pusă în mișcare nu mai poate fi exercitată dacă:*

*a) fapta nu există;*

*b) fapta nu este prevăzută de legea penală ORI nu a fost săvârșită cu vinovăția prevăzută de lege;*

*(...)*

*e) lipsește plângerea prealabilă, autorizarea sau sesizarea organului competent ori o altă condiție prevăzută de lege, necesară pentru punerea în mișcare a acțiunii penale;*

*ART. 315 - Clasarea*

*(1) Clasarea se dispune când:*

*(...)*

*b) nu se poate pune în mișcare acțiunea penală sau aceasta nu mai poate fi exercitată întrucât există unul dintre cazurile prevăzute la art. 16 alin. (1).”*

În drept, având în vedere situația în fapt și susținerile părților, în cauză sunt incidente următoarele reglementări din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

*“ART. 277 - 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 în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură 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.”*

Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“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.”*

Învederăm că Decizia nr. .../.../31.08.2016 a fost emisă de DGRFP Timișoara, în baza normelor legale precitate, cât și în considerarea principiului general de drept consacrat de dispozițiile art. 19 alin. 2 Cod procedură penală, *penalul ține în loc civilul*.

Având în vedere starea de fapt și temeiurile legale incidente în speță, se reține că urmare Ordonanței de clasare pronunțată în data de 01.03.2018 în dosar nr. .../2016 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, definitivă, organele de urmărire penală au clasat cauza în temeiul art. art. 16 alin. 1 lit. a, b și e.

Analizând documentele emise de organele judiciare se reține faptul că dispunerea clasării cauzei penale privind comiterea infracțiunilor de evaziune fiscală, abuz în serviciu și gestiune frauduloasă, s-a făcut pe motiv că singura persoană îndreptățită să invoce prejudiciul creat debitorului căruia i se lichidează averea, în speță X Sa, nu și AJFP Hunedoara.

De asemenea se arată că sumele facturate de lichidator, care ar putea fi apreciate ca excesive, puteau face obiectul analizei în Adunarea Creditorilor sau la judecătorul sindic.

Astfel DGRFP Timișoara, ca organ competent în soluționarea contestației, luând act de Ordonanța de clasare pronunțată în data de 01.03.2018 în dosar nr. .../2016 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, definitivă, va proceda la soluționarea pe fond a contestației formulată de petenta X SA - în faliment împotriva taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, cuprinsă în Decizia de impunere nr. .../24.03.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice.

*Cauza supusă soluționării o reprezintă legalitatea emiterii Deciziei de impunere nr. .../24.03.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, în condițiile în care din documentele de la dosarul cauzei nu rezultă o altă situație, diferită de cea constatată de organele fiscale.*

**În fapt**, în baza sentinței nr. .../2011 dată de TRIBUNALUL HUNEDOARA – SECTIA COMERCIALA SI CONTENCIOS ADMINISTRATIV SI FISCAL, prin hotararea dată în dosar nr. .../97/2011, a admis cererea formulată de debitorul SC X SA, cu sediul în ...jud. Hunedoara pentru deschiderea procedurii insolventei.

În temeiul art. 34 din Legea privind procedura insolvenței a fost numit lichidator judiciar GA IPURL, cu sediul în Petroșani, ..., numar de ordine în tabloul ..., cu o retributie de ... lei.

Prin Procesul Verbal al Sedinței creditorilor SC X SA din data de 19.08.2011, se stabilește renumerația lichidatorului judiciar GA IPURL, respectiv un onorariu lunar de ... lei, 4% din vanzarea de active și 10% din recuperarea de creante.

Pentru activitatea întreprinsă de lichidatorul judiciar GA IPURL în cadrul atribuțiilor stabilite de legea privind procedura insolvenței, precum și a celor stabilite de judecătorul sindic, acesta a emis în anul 2015 un nr. de ... facturi fiscale în valoare totală de ... lei cu tva aferenta în sumă de ... lei.

Urmare a faptului că pentru sumele plătite lichidatorului judiciar, nu s-a făcut publicitate de către acesta în condițiile legii 85/2006 privind procedura insolvenței, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar obligația fiscală în sumă totală de ... lei, reprezentând TVA.

Prin contestație, petenta apreciază că organele de inspecție fiscală și-au depășit competențele, ajungând la concluzii străine de realitate și contrare situației de fapt, nu a fost realizat obiectul inspecției fiscale și s-a adus o atingere gravă funcțiilor inspecției fiscale, precum și faptul că atribuțiile manageriale aparțin administratorului judiciar ori lichidatorului sau, în mod excepțional, debitorului, dacă acestuia nu i s-a ridicat dreptul de a-și administra averea și pot fi controlate sub aspectul oportunității de către creditorii, prin organele acestora.

De asemenea, petenta apreciază creanța fiscală privind taxa pe valoarea adăugată, ca obligație fiscală suplimentară, nu se întemeiază pe situația de fapt reală, contrar dispozițiilor din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, referitoare la aplicarea unitară a legislației; exercitarea dreptului de apreciere; și rolul activ, fiind încălcate funcțiile inspecției fiscale.

Referitor la acest aspect, invederăm faptul că la CAP.II *“Principii generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale”*, art.5, art.6 și art.7 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevăd următoarele:

*Art.5 “Aplicarea unitară a legislației*

*(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale.[...]*

*Art.6 “Exercitarea dreptului de apreciere*

*Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederi legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.*

*Art.7 “Rolul activ*

*[...]*

*(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz în parte.”*

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că în exercitarea rolului său activ, organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu,

starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, așa cum susține societatea prin contestația formulată, dar în același timp este cel mai în măsură să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, fiind obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale și să stabilească corect, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat.

De asemenea, conform art.64 "Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile" din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*"Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere"*

Totodată, sunt aplicabile și prevederile Codului fiscal care, la art.1 și 13 definesc scopul, sfera de cuprindere a Codului fiscal, precum și contribuabilii obligați la plata impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale:

*"ART. 1 Scopul și sfera de cuprindere a Codului fiscal*

*(1) Prezentul cod stabilește cadrul legal pentru impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii prevăzute la art. 2, care constituie venituri la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, bugetul asigurărilor pentru șomaj și fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, precizează contribuabilii care au obligația să plătească aceste impozite, taxe și contribuții sociale, precum și modul de calcul și de plată al acestora.*

*(3) În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal."*

*"ART. 13 Contribuabili*

*Sunt obligate la plata impozitului pe profit, conform prezentului titlu, următoarele persoane, denumite în continuare contribuabili:*

*a) persoanele juridice române;*

*Norme metodologice*

*ART. 13 lit.a*

*1. Fac parte din această categorie companiile naționale, societățile naționale, regiile autonome, indiferent de subordonare, societățile comerciale, indiferent de forma juridică de organizare și de forma de proprietate, inclusiv cele cu participare cu capital străin sau cu capital integral străin, societățile agricole și alte forme de asociere agricolă cu personalitate juridică, organizațiile cooperatiste, instituțiile financiare și instituțiile de credit, fundațiile, asociațiile, organizațiile, precum și orice altă entitate care are statutul legal de persoană juridică constituită potrivit legislației române.*

b) persoanele juridice străine care desfășoară activitate prin intermediul unui sediu/mai multor sedii permanente în România; (în vigoare de la 1 iulie 2013)

c) persoanele juridice străine și persoanele fizice nerezidente care desfășoară activitate în România într-o asocieră cu sau fără personalitate juridică;

d) persoanele juridice străine care realizează venituri din/sau în legătură cu proprietăți imobiliare situate în România sau din vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română;

e) persoanele fizice rezidente asociate cu persoane juridice române, pentru veniturile realizate atât în România cât și în străinătate din asocieri fără personalitate juridică; în acest caz, impozitul datorat de persoana fizică se calculează, se reține și se varsă de către persoana juridică română.

f) persoanele juridice cu sediul social în România, înființate potrivit legislației europene.”

Așa după cum rezultă din textele enunțate mai sus, prin Codul fiscal se stabilește cadrul legal pentru impozitele, taxele și contribuțiile care constituie venituri la bugetul general consolidat al statului, precum și la bugetul fondurilor speciale, precum și contribuabilii plătitori ai acestor obligații bugetare. Contribuabilii sunt persoane juridice, indiferent de forma juridică de organizare și de forma de proprietate.

Plecând de la principiul de drept conform căruia acolo unde devine incidentă o normă specială se aplică cu prioritate aceasta, în materie fiscală, dispozițiile Codului fiscal prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.

Deși prin contestație petenta invocă caracterul special și derogatoriu al Legii 85/2006, și plecând de la aceasta, faptul că deciziile manageriale pot fi controlate sub aspectul oportunității de către creditori, prin organele acestora și nu de organele fiscale, precizăm că regimul de reglementare derogatoriu al Legii 85/2006 derivă din particularitățile procedurii insolvenței, particularități care nu permit a se reține compatibilitatea cu dispozițiile dreptului comun. În ceea ce privește raporturile juridice fiscale, acest caracter derogatoriu nu se aplică.

Astfel, pentru perioada în care un contribuabil, indiferent de forma de proprietate, organizare sau reprezentare, se comportă ca un plătitor de impozite și taxe, are obligația de a depune declarații fiscale, potrivit prevederilor art.81 Cod procedură fiscală:

*“Art. 81 Obligația de a depune declarații fiscale*

*(1) Declarația fiscală se depune de către persoanele obligate potrivit Codului fiscal, la termenele stabilite de acesta.*

*(1<sup>^</sup>1) Declarațiile fiscale sunt documente care se referă la:*

*a) impozitele, taxele și contribuțiile datorate, în cazul în care, potrivit legii, obligația calculării impozitelor și taxelor revine plătitorului;*

b) *impozitele colectate prin stopaj la sursă, în cazul în care plătitorul are obligația de a calcula, de a reține și de a vărsa impozite și taxe;*

c) *bunurile și veniturile impozabile, precum și alte elemente ale bazei de impozitare, dacă legea prevede declararea acestora;*

d) *orice informații în legătură cu impozitele, taxele, contribuțiile, bunurile și veniturile impozabile, dacă legea prevede declararea acestora.*

*(2) În cazul în care Codul fiscal nu prevede, Ministerul Economiei și Finanțelor va stabili termenul de depunere a declarației fiscale.”*

Prin depunerea declarațiilor fiscale un contribuabil realizează conformarea voluntară în ceea ce privește declararea obligațiilor sale referitoare la impozitele și taxele datorate bugetului general consolidat. Modul de constituire a acestor obligații bugetare este verificat de organele fiscale prin intermediul inspecției fiscale.

Potrivit prevederilor art.94 alin.(1) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, valabile pentru perioada verificată,

*„Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.”,*

menținute și prin prevederile art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind codul de procedură fiscală, în vigoare în perioada desfășurării 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.”*

Prin urmare, inspecția fiscală are ca obiect, printre altele, verificarea respectării prevederilor legislației fiscale de către toți contribuabilii plătitori de impozite și taxe, indiferent de forma de proprietate, de organizare sau de reprezentare a acestora.

De altfel, prevederile art. 113 alin. 2 și 3 din Legea nr. 207/2015 privind codul de procedură fiscală, în vigoare la data începerii inspecției fiscale, respectiv:

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

a) *examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;*

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;

e) solicitarea de informații de la terți;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;

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;

j) sancționarea potrivit legii a faptelor reprezentând încălcări ale legislației fiscale și contabile constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale și contabile;

k) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;

l) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.

(3) Nu intră în atribuțiile inspecției fiscale efectuarea de constatări tehnico-științifice sau orice alte verificări solicitate de organele de urmărire penală în vederea lămuririi unor fapte ori împrejurări ale cauzelor aflate în lucru la aceste instituții.”

acordă organelor fiscale dreptul, dar în același timp și obligația conferită de lege, de a solicita explicații și documente justificative privind operațiunile desfășurate de societate.

Totodată, art. 114 din același act normativ arată că „*Inspekția fiscală se exercită asupra oricăror persoane și entități, indiferent de forma lor de organizare, care au obligații de stabilire, reținere sau plată a obligațiilor fiscale prevăzute de lege.*”

Referitor la acest din urma aspect, în calitate de lichidator judiciar la X SA - în faliment, pentru activitatea întreprinsă, GA IPURL emite în anul 2015 un număr de ... facturi fiscale în valoare totală de ... lei cu tva aferentă în sumă de ... lei.

Analizând conținutul facturilor emise, organele de inspecție fiscală au constatat că la denumirea serviciilor prestate se precizează onorarii lunare în sumă netă de .... lei, plăți aferente anului 2014 și onorarii de succes în sumă netă de ... lei, sume parțiale aferente anului 2012, 2013 și 2014, fără a preciza în conținutul facturilor emise raporturile administratorului sau

raporturile asupra fondurilor obținute din lichidare și din încasarea de creanțe cu menționarea renumeratiei administratorului judiciar sau a lichidatorului, cu menționarea modalității de calcul a acesteia și alte cheltuieli prevăzute de lege, cu obligația publicării în Buletinul procedurilor de insolvență, cu plata pe baza de acte legale.

**În drept**, speței supuse soluționării îi sunt aplicabile și prevederile art 21 alin. (1) și (1<sup>1</sup>), art. 24 alin. (1), art. 102 alin. (4) și (5) și art.122 alin. (1) din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, care arată:

*„ ART. 21*

*(1) Administratorul judiciar va depune lunar un raport cuprinzând descrierea modului în care și-a îndeplinit atribuțiile, precum și o justificare a cheltuielilor efectuate cu administrarea procedurii sau a altor cheltuieli efectuate din fondurile existente în averea debitorului. Raportul se depune la dosarul cauzei, iar un extras se publică în Buletinul procedurilor de insolvență. La fiecare 120 de zile judecătorul-sindic va stabili un termen de continuare a procedurii, în care administratorul judiciar va expune în sinteză măsurile efectuate în acest interval cuprinse în rapoartele de activitate.*

*(1<sup>1</sup>) În raportul prevăzut la alin. (1) se va menționa și remunerația administratorului judiciar sau a lichidatorului, cu menționarea modalității de calcul a acesteia.*

*ART. 24*

*(1) În cazul în care dispune trecerea la faliment, judecătorul-sindic va desemna un lichidator, aplicându-se, în mod corespunzător, dispozițiile art. 19, 21, 22, 23 și ale art. 102 alin. (5).*

*ART. 102*

*(4) Remunerațiile persoanelor angajate în temeiul art. 10, art. 19 alin. (2), art. 23, 24 și al art. 98 alin. (3) și alte cheltuieli administrative vor fi achitate la momentul prevăzut, după caz, de lege, cu excepția cazurilor în care părțile interesate ar accepta, în scris, alte termene de plată. Planul trebuie să precizeze în programul de plăți cum va fi asigurată aceasta plată.*

*(5) Plata va putea fi făcută trimestrial, pe bază de acte legale.*

*ART. 122*

*(1) La fiecare 3 luni, calculate de la data începerii lichidării și cuprinse într-un program de administrare a lichidării care trebuie întocmit în 30 de zile de la numire, lichidatorul va prezenta comitetului creditorilor un raport asupra fondurilor obținute din lichidare și din încasarea de creanțe și un plan de distribuire între creditori. Raportul va prevedea și plata remunerației sale și a celorlalte cheltuieli prevăzute la art. 123 pct. 1.”*

Din prevederile legale citate se reține obligativitatea întocmirii, prezentării și publicării în Buletinul procedurilor de insolvență a rapoartelor de activitate, unde se va menționa atât remunerația administratorului judiciar sau a lichidatorului, cât și modalitatea de calcul a acesteia, aspecte care țin de aplicarea prevederilor Legii 85/2006.



În lipsa publicității rapoartelor întocmite de lichidatorul judiciar cât și a precizărilor asupra renumerației administratorului judiciar sau a lichidatorului, cu menționarea modalității de calcul a acesteia, nu se poate proba de lichidator faptul ca persoanele interesate au avut cunostință asupra măsurilor luate de acesta.

În vederea stabilirii stării fiscale, organele de inspecție au cerut lichidatorului judiciar lamuriri suplimentare asupra perioadei și sumelor pentru care au fost emise facturile în cauză, a documentelor justificative care au stat la baza calculării acestor sume și publicate, făcând în acest sens o solicitare la societatea verificată înregistrată sub. nr. .../19.02.2016, revenindu-se asupra solicitării cu o adresa la lichidatorul judiciar în data de 24.02.2016.

Cu adresa nr. 958/22.02.2016 emisă de lichidatorul societății X SA se comunică organelor de inspecție fiscală, în copie, doar parțial actele și documentele justificative solicitate, respectiv documente care au fost analizate de organele de inspecție fiscală în timpul efectuării inspecției fiscale și din care nu a rezultat cum a fost calculate volumul sumelor facturate de lichidator

Susținerea petentei cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală solicită documente ce exced atât obiectului/scopului inspecției fiscale, definit în avizul remis societății petente, iar solicitările acestora sunt evazive, că aceste solicitări fac referire la o altă perioadă decât cea înscrisă în Avizul de inspecție fiscală, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, petenta încercând doar să denatureze starea de fapt fiscală, invocând procedura de avizare, demarare și desfășurare a acțiunii de control.

În ceea ce privește influența asupra impozitelor și taxelor prin înregistrarea în contabilitate a unor sume care nu sunt susținute cu documente justificative, în drept sunt aplicabile temeiurile legale citate în cele ce urmează:

Art.145 alin.(2) Cod fiscal:

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

*a) operațiuni taxabile;”*

Art.6 din Legea 82/1991 a contabilitatii, republicată:

*„(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.”*

Pct.2 din Anexa 1 la OMEF nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile

*„2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:*

- denumirea documentului;*
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;*
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;*
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);*
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;*
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;*
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;*
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.*

*Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.”*

Din economia textelor legale mai sus invocate, se reține că orice operațiune economico-financiară, în momentul efectuării ei se consemnează într-un document care trebuie să cuprindă anumite elemente pentru a putea fi considerat, din punct de vedere legal, document justificativ.

Simpla deținere a unei facturi, care îndeplinește condițiile de formă prevăzute de Codul fiscal, nu este suficientă pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a TVA, întrucât prin conținutul ei aceasta nu poate fi considerată un document justificativ, în lipsa justificării oportunității emiterii acesteia, și a demonstrării că operațiunile sunt destinate utilizării în folosul unor operațiuni taxabile.

Mai mult, atâta vreme cât datorită lipsei de publicitate, nu s-a demonstrat ca operațiunile consemnate în aceste facturi pentru care petenta pretinde exercitarea dreptului de deducere al TVA au fost realizate în folosul operațiunilor sale taxabile, petenta fiind direct interesată în procedura reglementată de Legea nr 85/2006 asupra măsurilor luate de administratorul judiciar/lichidator, deoarece se afla în procedura insolventei, în DOSARUL nr .../97/2011 fiindu-i ridicat dreptul la propria administrare la data de 21.12.2015, nu este fundamentată sub aspect legal pretenția lichidatorului în calitate de reprezentant al petentei ca aceasta să beneficieze de exercitarea dreptului de deducere al TVA.

În acest sens, potrivit jurisprudenței naționale, se reține că în repetate rânduri Inalta Curte de Casație și Justiție a statuat, de exemplu :

- prin Decizia nr.1325/2012, Înalta Curte de Casatie și Justitie a reținut faptul că „*urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate*”, precum și faptul că „*efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate*”.

- prin Decizia nr.1261/12.03.2014, Înalta Curte de Casatie și Justitie a statuat ca:

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

*Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistenta sau alte servicii legea romană inclusiv normele metodologice nu fixează o lista exhaustivă de mijloace de proba admisibile pentru a dovedi faptul ca serviciile au fost efectiv prestate.”*

- prin Sentința Civilă nr.335/2014 a Curții de Apel Bucuresti, rămasă definitivă prin Decizia nr.2007/14.05.2015 a Înaltei Curți de Casatie și Justitie, se precizează, pornind de la prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, că:

*„(...) pentru a stabili dreptul de deducere a TVA, organul fiscal trebuie să analizeze, de la caz la caz, natura juridică a prestațiilor respective și dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, ceea ce presupune că, în unele cazuri, analiza să aibă în vedere nu numai factura, (...) ci și alte elemente care rezultă din documentele justificative pe care le poate solicita și pe care le apreciază relevante.”*

- prin Decizia nr.398/16.02.2016, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat ca:

*„(...) detinerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 al.5 Cod fiscal nu dovedeste decat indeplinirea condițiilor de forma. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factura sau destinația achizitiei, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.(...)”*

Concluzionând toate cele prezentate, respectiv faptul că pentru sumele plătite lichidatorului judiciar, nu s-a făcut publicitate de către acesta în condițiile legii 85/2006 privind procedura insolvenței, prin urmare nu se poate proba de lichidator faptul că persoanele interesate au avut cunoștință asupra măsurilor luate de acesta, rezultă că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă totală de ... lei.

Pe cale de consecință, având în vedere considerentele prezentate și temeiurile de drept invocate, potrivit prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”,*

coroborate cu ale pct. 11.1 lit. a 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 precizează:

*“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;”*,

pentru TVA suplimentară în sumă totală de ... lei, contestația urmează să fie respinsă ca neîntemeiată.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Legii 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

## D E C I D E :

- *respingerea ca neîntemeiată a contestației depusă de societatea X SA - în faliment, reprezentată legal prin GA IPURL, împotriva Deciziei de impunere nr. .../24.03.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../24.03.2016 și care vizează suma totală de ... lei reprezentând TVA.*

- prezenta decizie se comunică la:

- GA IPURL;

- A.J.F.P. Hunedoara cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din O.A.N.A.F. Nr. 3741/2015.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale, la Tribunalul Hunedoara, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,