



## DECIZIA NR.10225/13.05.2019

privind soluționarea contestației formulate de  
**S.C. B** înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X  
sub nr. ..2019 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice  
Iași  
sub nr. ..2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X - Inspecție Fiscală, prin adresa nr. ..2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ..2019, cu privire la contestația formulată **S.C. B**, din mun. ., având J..., CUI ..., cod poștal .., reprezentată legal de domnul B., în calitate de administrator.

**S.C. B** formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ..2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..2019, **cu privire la suma de S lei**, reprezentând TVA.

De asemenea, societatea contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ..2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..2019 **cu privire la măsura de înregistrare a TVA de plată de sumă de S lei**.

**De asemenea, societatea contestă și accesoriile** aferente TVA în sumă de S lei din Decizia de impunere nr. ...2019.

**De asemenea, societatea solicită și ridicarea măsurilor asigurătorii și suspendarea măsurilor executorii.**

Contestația formulată de societate împotriva Deciziei de impunere nr. ..2019 a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de faptul că actul administrativ fiscal atacat a fost comunicat la data de **.2019**, conform adresei nr. ..2018 de înaintare a deciziei de impunere, existentă în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost depusă la data de ... fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X sub nr. ..2019.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași este învestit să analizeze contestația.

**I. S.C. B. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2019, și împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .2019, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X– Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2019, cu privire la suma de S lei, reprezentând TVA și accesorii aferente TVA și cu privire la măsura de înregistrare a TVA de plată de sumă de S lei, motivând în susținere următoarele:**

Prin contestația formulată, petenta susține că organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibilă suma de S lei, reprezentând TVA aferentă unor avansuri facturate de S.C. A. prin 13 facturi fiscale menționate în Raportul de inspecție fiscală.

În fapt, se consideră această sumă nedeductibilă întrucât:

- aceasta nu a fost achitată efectiv furnizorului.
- nu se probează nici intenția de a schița contravaloarea acestor facturi, suma fiind considerabilă – S lei, organele de control apreciind faptul că societatea nu ar fi avut posibilitatea achitării acestei sume.

Petenta precizează că acestea sunt singurele argumente aduse în susținerea neacordării dreptului de deducere pentru TVA în sumă de S lei aferentă avansurilor facturate de S.C. A .

Referitor la faptul că TVA nu este deductibilă întrucât avansurile nu au fost achitate furnizorului, societatea precizează că în Codul Fiscal nu se prevede faptul că TVA nu este deductibilă dacă factura emisă nu este achitată furnizorului (exceptând sistemul de TVA la încasare, dar nu este cazul aici).

Mai mult decât atât, susține că organele de inspecție fiscală nu au făcut nicio precizare legată de declararea TVA de către S.C. A Există posibilitatea verificării în bazele de date ANAF a modului de declarare a operațiunilor, atât a deconturilor de TVA cât și a declarațiilor 394. Prin simpla corelare a celor două declarații s-ar fi observat foarte clar că S.C. A a colectat TVA pentru operațiunile derulate cu **S.C. B** Aceste informații se pot verifica oricând și astfel s-ar fi înlăturat suspiciunea că aceste operațiuni nu au fost reale.

În ceea ce privește motivația organelor de inspecție fiscală că societatea nu ar fi avut capacitatea de a achita contravaloarea facturilor de avans, afirmă că aceasta este lipsită de sens și total neargumentată. În perioada 2015 -2017 a înregistrat o cifră de afaceri în sumă de S lei, iar dacă

s-ar fi derulat contractele cu S.C. A, aceasta ar fi devenit singurul furnizor al **S.C. B** Practic scopul afacerii ar fi fost ca S.C. A să se ocupe de achiziționarea mărfurilor (în special autoturisme) care urmau să fie comercializate de către **S.C. B**- nu era nimic ilegal sau suspect- era o afacere încheiată între cele două companii.

Având în vedere cele menționate mai sus se observă că motivele invocate de organele fiscale nu sunt argumentate cu absolut nimic.

În drept, s-a stabilit în urma inspecției fiscale că suma de S lei aferentă avansurilor facturate de S.C. A nu este deductibilă în baza următoarelor prevederi:

- art. 145. alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal
- art. 134<sup>2</sup>, alin. 2 lit. a din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal
- art. 6, alin. 1 din Legea 207/2015
- art. 145, alin. 2, lit a din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal
- art. 297, alin. 4, lit. a din Legea 227/2015.

Având în vedere aceste articole se constată că societatea a respectat prevederile legale invocate de organele fiscale întrucât TVA este deductibilă în momentul exigibilității taxei, exigibilitate care intervine (conform art. 134<sup>2</sup>, alin 2 la data emiterii unei facturi, condiții care sunt îndeplinite de **S.C. B**

Invocă prevederile art. 145 alin. 2, lit. a din Legea 571/2003 și art. 297, alin. 4, lit. a din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal și precizează că aprecierea organelor de inspecție fiscală că TVA aferentă achizițiilor efectuate de la S.C. A nu este deductibilă întrucât achizițiile nu sunt în folosul operațiunilor taxabile, este doar o apreciere a organelor fiscale, nedemonstrând cu nimic concret acest aspect. Societatea a justificat cu contractele încheiate că S.C. A urma să livreze mărfuri (autoturisme) către **S.C.** care urmau să fie comercializate de către aceasta din urmă.

Așa cum precizează art. 6 din Legea 207/2015, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze starea de fapt fiscală în baza mijloacelor de probă prevăzute de lege - în cazul de față, societatea susține că organul fiscal stabilește obligații fiscale în baza unor aprecieri făcute fără a fi probate cu absolut nimic, nu face nicio referire la modul de declarare a operațiunilor efectuate de S.C. A în raport cu **S.C. B**(analizând informațiile existente în baza de date ANAF) - aspect care consideră că este elementar în derularea unei inspecții fiscale.

Diferențele în quantum de S lei taxă pe valoarea adăugată stabilite prin Decizia de impunere nr...2019, Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .2019 și a Raportului de inspecție fiscală nr. .2019, le consideră nelegal calculate de către echipa de inspecție, nedatorate, și drept urmare, solicită admiterea acestei contestații și anularea Deciziei de impunere nr. .2019 prin care în mod incorect s-a stabilit nedeductibilitatea sumei de S lei aferentă avansurilor facturate de S.C. A

Solicită și anularea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .2019 și a Raportului de inspecție fiscală .2019, și totodată ridicarea măsurilor asigurătorii și suspendarea măsurilor executorii.

**II. Organul de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani – Inspecție Fiscală, a emis pe numele S.C. B în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 2019, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2019, prin care au stabilit în sarcina societății TVA în sumă de S lei.**

**De asemenea, organul de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, a emis pe numele S.C. B. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2019, Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X– Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2019 prin care a dispus în sarcina societății măsura de înregistrare a TVA de plată de sumă de S lei.**

Inspecția fiscală efectuată la **S.C. B.**, a vizat perioada 20.01.2015-30.09.2018 pentru TVA.

Obiectul de activitate al societății: „Comerț cu ridicate al florilor și al plantelor”, cod CAEN 4622.

Situația juridică a contribuabilului este de societate activă.

În urma inspecției fiscale efectuate la societate, organele de control fiscal au stabilit în sarcina acesteia un **TVA în sumă de S lei**, ca urmare a respingerii la deducere a TVA din perioada 31.08.2015-01.03.2017, aferentă facturilor emise de furnizorul său pentru “avansuri”, fără ca aceste avansuri să fie plătite efectiv, astfel:

Societatea desfășoară activitate de comercializare autovehicole rulate, aduse din state ale Uniunii Europene (în principal din Germania). Din verificarea modului în care este desfășurată această activitate, s-a constatat că achizițiile de autovehicole se fac, de regulă, la comanda clienților, pe baza unui avans facturat și primit de către societate. Societatea a înregistrat achiziții intracomunitare privind aceste autovehicole, la livrarea lor fiind întocmită factura finală.

Distinct față de acest mod de desfășurare a activității, societatea verificată a înregistrat în perioada verificată un număr de 13 facturi emise de către S.C. A. în perioada 31.08.2015 - 02.12.2016, în valoare totală de S lei, din care valoarea fără TVA în sumă de S lei a fost înregistrată în debitul contului 471 "Cheltuieli în avans" ca „avansuri acordate furnizorului”, iar TVA în suma de S lei a fost dedusă.

Din verificarea efectuată, s-a constatat că nu a fost efectuată nicio plată în contul acestor avansuri facturate și nu au fost identificate, facturi de stornare avansuri, din cele menționate anterior. La finele perioadei verificate, societatea înregistrează astfel datorii (sold cont 401) către S.C. A în sumă totală de S lei și concomitent creanțe (sold cont 471/avansuri) în raport cu această societate în sumă totală de S lei, la nivelul valorii fără TVA, în condițiile în care TVA din aceste operațiuni în sumă totală de S lei a fost dedusă, fără ca societatea să cumpere ceva sau să plătească pentru achiziția unor bunuri cu livrare ulterioară.

Operațiunile menționate anterior, au fost înregistrate de societatea verificată în perioada august 2015-martie 2017, în materie fiind aplicabile prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal pentru 2015 și ale Legii 227/2015 privind Codul fiscal începând cu ianuarie 2016.

Societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în baza art. 146 alin. (1) din Legea 571/2003, respectiv art. 299 din Legea 227/2015, doar prin simpla deținere a facturilor în original, emise de către S.C. A pentru „avansuri autovehicole”, fără să existe avansuri încasate de acest furnizor de la societatea verificată.

Organele de inspecție fiscală fac aplicarea prevederilor art. 145 alin. (1), art. 134<sup>2</sup> alin. (2) din Legea 571/2003, respectiv art. 297 alin. (1), art. 282 alin. (2) din Legea 227/2015, și precizează faptul că, practic, în situația în care **S.C. B** ar fi făcut plata unui avans către S.C. A, conform art. 282 alin. (2) lit. b) din Legea 227/2015, acesta din urmă ar fi fost obligat să emită factura de avans pentru suma încasată, cu obligația colectării taxei, dând astfel posibilitatea beneficiarului să-și exercite dreptul de deducere a TVA, corespunzător sumei plătite ca avans. Societatea verificată nu se află în această situație, nefiind făcute plăți de avansuri.

Între cele două societăți comerciale au fost încheiate mai multe contracte prin care au convenit ca **S.C. B**, în calitate de client, se obligă să facă plăți de avansuri către S.C. A, iar acesta din urmă, în calitate de furnizor, se obligă să livreze autovehiculele comandate de către client. La control au fost prezentate doar două contracte, nr. ..2016 pentru tranzacții de S euro la care a fost emisă factura nr. ..2016 și nr. ..2016 și act adițional la acesta încheiat în data de ..2017, pentru tranzacții de S euro la care a fost emisă factura nr. ..2016. Conform datelor înscrise în aceste contracte, la cap. IV/Garanții, societatea verificată care s-a angajat să efectueze plățile prevăzute în contract a emis, ca garanție a plății avansului, un bilet la ordin cu scadența la ..2017 în cazul primului contract nr. . și două bilete la ordin consecutive cu scadența la ..2017 și ulterior la ..2018 în cazul contractului nr. ....

Biletele la ordin nu au fost folosite de către S.C. A.

În baza acestor contracte, S.C. A. a emis un număr de 13 facturi de avans în sumă totală de S lei, fără să existe încasări în acest sens, iar **S.C. B**. a înregistrat în evidența contabilă aceste facturi cu exercitarea dreptului de

deducere a TVA în sumă totală de S lei, deși nu a plătit avansurile pentru care au fost emise facturi.

Din verificarea datelor înscrise în declarațiile 394 din perioada verificată, reiese faptul că atât **S.C. B.** cât și S.C. A. au declarat ca „achiziții”, respectiv „livrări” operațiunile înscrise în facturile menționate mai sus, nerezultând neconcordanțe.

Codul fiscal prevede și cazul în care poate fi emisă o factură înainte de faptul generator, respectiv înainte de livrarea bunurilor, incluzând și situația emiterii facturilor pentru avansuri, înainte de încasarea acestora, respectiv art. 134<sup>2</sup> alin. (1) lit. a) din Legea 571/2003 și art. 282 alin. (2) lit. a) din Legea 227/2015. Această situație a fost introdusă și în Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, la pct. 25 alin. (1) dat în aplicarea art. 282 alin. (2) lit. a).

Situația menționată anterior este raportată de legiuitor la cazuri concrete atunci când există intenția de a se plăti avansurile, iar pentru efectuarea plății se impune existența unei facturi. În cazul facturilor de avansuri înregistrate de către **S.C. B.** nu se probează în primul rând capacitatea societății de a plăti aceste avansuri. Societatea verificată nu deține în conturi aceste sume și nici nu au fost prezentate documente din care să rezulte că ar fi putut obține aceste resurse financiare, valoarea, așa cum s-a mai menționat, este considerabilă, respectiv S lei.

De asemenea, prevederile legale indicate mai sus se referă la situația în care, din orice motiv, se impune emiteria unei facturi înaintea încasării avansului. În cazul societății verificate, au fost identificate 13 cazuri consecutive în care au fost emise facturi de avansuri fără să existe plata avansurilor, pe o perioadă de 17 luni (august 2015 -decembrie 2016). Din cele 13 cazuri se rețin 2 facturi de avans cu valori foarte mari, respectiv factura nr. .2016, cu valoarea de S lei și factura nr. ..2016 cu valoarea de S lei, iar celelalte au valori cuprinse între S lei și S lei.

Prin înregistrarea celor 13 facturi de avans societatea și-a creat un drept de deducere care nu are susținere în operațiuni economice efective, ci doar în contracte și facturi prin care furnizorul S.C. A. și-a creat obligație de plată către bugetul de stat pe care nu a achitat-o, iar beneficiarul **S.C. B.** și-a diminuat obligația de plată către bugetul de stat prin deducerea TVA din facturile respective.

Din verificarea efectuată, organul de control fiscal consideră că există un abuz de drept prin faptul că societatea verificată și-a creat o situație avantajoasă prin contractarea în mod repetat a plății unor avansuri, pe care nu le-a mai plătit în final, diminuându-și obligația de plată către bugetul de stat prin deducerea nejustificată a TVA în sumă de S lei.

Societatea verificată a înregistrat facturile de avansuri fără să facă plăți în acest sens, pe o perioadă de 17 luni, încălcând scopul pentru care a fost dată excepția privind data exigibilității taxei cuprinsă la art. 134<sup>2</sup> alin. (2) din Legea 571/2003 și art. 282 alin. (2) din Legea. 227/2015, prin faptul că reglementarea în cauză se referă în mod concret la „emiteria facturilor

Exemplarul 5/5

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

înainte de încasarea avansurilor", deci se impune imperativ încasarea, acestor avansuri și nu doar simpla existență a unor facturi.

De asemenea, organul de inspecție fiscală precizează că prin deducerea nejustificată a TVA în sumă de S lei, societatea și-a diminuat obligația de plată a TVA rezultată din alte operațiuni economice. Concomitent, precizează că furnizorul S.C. A. este radiat la O.R.C. X începând din data de .2018. Practic, prin radierea S.C. A. se întărește concluzia că facturile de avansuri nu au suport real în operațiuni economice, ci au doar rolul de crea un avantaj fiscal societății verificate. Deducerea TVA nu poate fi destinată utilizării în operațiuni taxabile întrucât livrările prezumtive de autovehicule nu mai pot avea loc.

Organul de inspecție fiscală invocă în susținere prevederile art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și pct. 67 alin. (2) și (3) din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 și precizează că, în sensul deciziilor invocate anterior, având în vedere modul în care au fost derulate aceste operațiuni, societatea verificată, prin reprezentantul său legal, se află în situația în care nu poate fi invocat faptul că nu a avut cunoștință de întocmirea facturilor de avans fără să existe plata efectivă a acestora în mod repetat pe o perioadă îndelungată, fapt care a condus la crearea unei obligații de plată în sumă de S lei la S.C. A , care nu a fost achitată, și la obținerea unui avantaj fiscal nejustificat la S.C. B .

Din verificarea efectuată s-a constatat că societatea nu beneficiază de deducerea **TVA în sumă de S lei.**

Administrația Județeană a Finanțelor Publice X– Inspecție Fiscală transmite către Parchetul de pe lângă Tribunalul X Plângerea penală nr. IV ..2019, împotriva administratorului societății, domnul B... transmisă Pachetului de pe lângă Tribunalul X în vederea efectuării de cercetări sub aspectul săvârșirii infracțiunilor prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. b) și c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, la care anexează și procesul verbal nr. IV 152/23.01.2019.

**III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, constatările organului de inspecție fiscală și actele normative în vigoare pentru perioada verificată, se rețin următoarele:**

**1. Referitor la suma de S lei, reprezentând TVA aferentă perioadei 20.01.2015-30.09.2018, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X– Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..2019, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul**

**Soluționare Contestații 1, este învestită să analizeze dacă poate fi soluționată cauza pe fond, în condițiile în care constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. .2019, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. .2019, contestată, fac obiectul Plângerii penale nr. I.2019, împotriva administratorului societății, domnul B. transmisă Pachetului de pe lângă Tribunalul X, în vederea efectuării de cercetări sub aspectul săvârșirii infracțiunilor prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. b) și c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, considerându-se că în speță se pune problema creării unui drept de deducere care nu are susținere în operațiuni economice efective, cu consecința creării unei situații avantajoase pentru contribuabil și a prejudicierii bugetului de stat prin deducerea TVA din facturile respective.**

**În fapt**, în urma inspecției fiscale efectuate la societate, organele de control fiscal au stabilit în sarcina acesteia **TVA în sumă de S Lei**, ca urmare a respingerii la deducere a TVA din perioada 31.08.2015-01.03.2017, aferentă facturilor emise de furnizorul său pentru "avansuri", fără ca aceste avansuri să fie plătite efectiv, astfel:

Societatea desfășoară activitate de comercializare autovehicole rulate, aduse din state ale Uniunii Europene (în principal din Germania). Din verificarea modului în care este desfășurată această activitate, s-a constatat că achizițiile de autovehicole se fac, de regulă, la comanda clienților, pe baza unui avans facturat și primit de către societate. Societatea a înregistrat achiziții intracomunitare privind aceste autovehicole, la livrarea lor fiind întocmită factura finală.

Distinct față de acest mod de desfășurare a activității, societatea verificată a înregistrat în perioada verificată un număr de 13 facturi emise de către S.C. A în perioada 31.08.2015 - 02.12.2016, în valoare totală de S lei, din care valoarea fără TVA în sumă de S lei a fost înregistrată în debitul contului 471 "Cheltuieli în avans" ca „avansuri acordate furnizorului”, iar TVA în suma de S lei a fost dedusă.

Din verificarea efectuată, s-a constatat că nu a fost efectuată nicio plată în contul acestor avansuri facturate și nu au fost identificate, facturi de stornare avansuri, din cele menționate anterior. La finele perioadei verificate, societatea înregistrează astfel datorii (sold cont 401) către S.C. A în sumă totală de S lei și concomitent creanțe (sold cont 471/avansuri) în raport cu această societate în sumă totală de S lei, la nivelul valorii fără TVA, în condițiile în care TVA din aceste operațiuni în sumă totală de S lei a fost dedusă, fără ca societatea să cumpere ceva sau să plătească pentru achiziția unor bunuri cu livrare ulterioară.

Operațiunile menționate anterior, au fost înregistrate de societatea verificată în perioada august 2015-martie 2017, în materie fiind aplicabile prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal pentru 2015 și ale Legii 227/2015 privind Codul fiscal începând cu ianuarie 2016.



Societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în baza art. 146 alin. (1) din Legea 571/2003, respectiv art. 299 din Legea 227/2015, doar prin simpla deținere a facturilor în original, emise de către S.C. A pentru „avansuri autovehicole”, fără să existe avansuri încasate de acest furnizor de la societatea verificată.

Organele de inspecție fiscală fac aplicarea prevederilor art. 145 alin. (1), art. 134<sup>2</sup> alin. (2) din Legea 571/2003, respectiv art. 297 alin. (1), art. 282 alin. (2) din Legea 227/2015, și precizează faptul că, practic, în situația în care **S.C. B** ar fi făcut plata unui avans către S.C. A, conform art. 282 alin. (2) lit. b) din Legea 227/2015, acesta din urmă ar fi fost obligat să emită factura de avans pentru suma încasată, cu obligația colectării taxei, dând astfel posibilitatea beneficiarului să-și exercite dreptul de deducere a TVA, corespunzător sumei plătite ca avans. Societatea verificată nu se află în această situație, nefiind făcute plăți de avansuri.

Între cele două societăți comerciale au fost încheiate mai multe contracte prin care au convenit ca **S.C. B** în calitate de client, se obligă să facă plăți de avansuri către S.C. A iar acesta din urmă, în calitate de furnizor, se obligă să livreze autovehicolele comandate de către client. La control au fost prezentate doar două contracte, nr. 2016 pentru tranzacții de S euro la care a fost emisă factura nr. ..2016 și nr. ..2016 și act adițional la acesta încheiat în data de .2017, pentru tranzacții de S euro la care a fost emisă factura nr. .2016. Conform datelor înscrise în aceste contracte, la cap. IV/Garanții, societatea verificată care s-a angajat să efectueze plățile prevăzute în contract a emis, ca garanție a plății avansului, un bilet la ordin cu scadența la .2017 în cazul primului contract nr. .. și două bilete la ordin consecutive cu scadența la .2017 și ulterior la ..2018 în cazul contractului nr. . Biletele la ordin nu au fost folosite de către S.C. A.

În baza acestor contracte, S.C. A. a emis un număr de 13 facturi de avans în sumă totală de S lei, fără să existe încasări în acest sens, iar **S.C. B** a înregistrat în evidența contabilă aceste facturi cu exercitarea dreptului de deducere a TVA în sumă totală de S lei, deși nu a plătit avansurile pentru care au fost emise facturi.

Din verificarea datelor înscrise în declarațiile 394 din perioada verificată, reiese faptul că atât **S.C. B** cât și S.C. A au declarat ca „achiziții”, respectiv „livrări” operațiunile înscrise în facturile menționate mai sus, nerezultând neconcordanțe.

Codul fiscal prevede și cazul în care poate fi emisă o factură înainte de faptul generator, respectiv înainte de livrarea bunurilor, incluzând și situația emiterii facturilor pentru avansuri, înainte de încasarea acestora, respectiv art. 134<sup>2</sup> alin. (1) lit. a) din Legea 571/2003 și art. 282 alin. (2) lit. a) din Legea 227/2015. Această situație a fost introdusă și în Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, la pct. 25 alin. (1) dat în aplicarea art. 282 alin. (2) lit. a).

Situația menționată anterior este raportată de legiuitor la cazuri concrete atunci când există intenția de a se plăti avansurile, iar pentru

efectuarea plății se impune existența unei facturi. În cazul facturilor de avansuri înregistrate de către **S.C. B** nu se probează în primul rând capacitatea societății de a plăti aceste avansuri. Societatea verificată nu deține în conturi aceste sume și nici nu au fost prezentate documente din care să rezulte că ar fi putut obține aceste resurse financiare, valoarea, așa cum s-a mai menționat, este considerabilă, respectiv S lei.

De asemenea, prevederile legale indicate mai sus se referă la situația în care, din orice motiv, se impune emiterea unei facturi înaintea încasării avansului. În cazul societății verificate, au fost identificate 13 cazuri consecutive în care au fost emise facturi de avansuri fără să existe plata avansurilor, pe o perioadă de 17 luni (august 2015 -decembrie 2016). Din cele 13 cazuri se rețin 2 facturi de avans cu valori foarte mari, respectiv factura nr. ..2016, cu valoarea de S lei și factura nr. .2016 cu valoarea de S lei, iar celelalte au valori cuprinse între S lei și S lei.

Prin înregistrarea celor 13 facturi de avans societatea și-a creat un drept de deducere care nu are susținere în operațiuni economice efective, ci doar în contracte și facturi prin care furnizorul S.C. A și-a creat obligație de plată către bugetul de stat pe care nu a achitat-o, iar beneficiarul **S.C. B** și-a diminuat obligația de plată către bugetul de stat prin deducerea TVA din facturile respective.

Din verificarea efectuată, organul de control fiscal consideră că există un abuz de drept prin faptul că societatea verificată și-a creat o situație avantajoasă prin contractarea în mod repetat a plății unor avansuri, pe care nu le-a mai plătit în final, diminuându-și obligația de plată către bugetul de stat prin deducerea nejustificată a TVA în sumă de S lei.

Societatea verificată a înregistrat facturile de avansuri fără să facă plăți în acest sens, pe o perioadă de 17 luni, încălcând scopul pentru care a fost dată excepția privind data exigibilității taxei cuprinsă la art. 134<sup>2</sup> alin. (2) din Legea 571/2003 și art. 282 alin. (2) din Legea. 227/2015, prin faptul că reglementarea în cauză se referă în mod concret la „emiterea facturilor înainte de încasarea avansurilor”, deci se impune imperativ încasarea, acestor avansuri și nu doar simpla existență a unor facturi.

De asemenea, organul de inspecție fiscală precizează că prin deducerea nejustificată a TVA în sumă de S lei, societatea și-a diminuat obligația de plată a TVA rezultată din alte operațiuni economice. Concomitent, precizează că furnizorul S.C. A este radiat la O.R.C. începând din data de .2018. Practic, prin radierea S.C. A., se întărește concluzia că facturile de avansuri nu au suport real în operațiuni economice, ci au doar rolul de crea un avantaj fiscal societății verificate. Deducerea TVA nu poate fi destinată utilizării în operațiuni taxabile întrucât livrările prezumtive de autovehicole nu mai pot avea loc.

Oranul de inspecție fiscală invocă în susținere prevederile art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și pct. 67 alin. (2) și (3) din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 și precizează că, în sensul deciziilor invocate anterior,

Exemplarul 5/5

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

având în vedere modul în care au fost derulate aceste operațiuni, societatea verificată, prin reprezentantul său legal, se află în situația în care nu poate fi invocat faptul că nu a avut cunoștință de întocmirea facturilor de avans fără să existe plata efectivă a acestora în mod repetat pe o perioadă îndelungată, fapt care a condus la crearea unei obligații de plată în sumă de S lei la S.C. A. care nu a fost achitată, și la obținerea unui avantaj fiscal nejustificat la **S.C. B.**

Din verificarea efectuată s-a constatat că societatea nu beneficiază de deducerea **TVA în sumă de S lei.**

Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală transmite către Parchetul de pe lângă Tribunalul X, Plângerea penală nr. 2019, împotriva administratorului societății, domnul B transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul X, în vederea efectuării de cercetări sub aspectul săvârșirii infracțiunilor prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. b) și c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, la care anexează și procesul verbal nr. IV ..2019.

Prin adresa nr. .2019, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani sub nr. .2019, Parchetul de pe lângă Tribunalul X informează Administrația Județeană a Finanțelor Publice X că a fost înregistrată această plângere penală sub nr. 2019 și transmisă Inspectoratului de Poliție Județean X-Serviciul de Investigare a Criminalității Economice, pentru a se efectua cercetări sub aspectul săvârșirii infr. prev. de art. 9 alin. 1 lit. b) și c) din Legea 241/2005.

**În drept**, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, face aplicarea **art. 277** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se 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;**

**b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența ori inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți.**

**[...]**

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

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 în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor bugetare prin Decizia de impunere nr. .2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 2019 și stabilirea caracterului infracțional al faptei săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei.

Această interdependență constă în faptul că, organele de cercetare din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul X, urmează să se pronunțe asupra caracterului infracțional al faptei, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X– Inspecție Fiscală, conform cărora petenta a evidențiat TVA deductibilă aferentă unor facturi de avans fără să existe plata efectivă a acestora, în mod repetat pe o perioadă îndelungată, fapt care a condus la crearea unei obligații de plată în sumă de S lei la S.C. A., care nu a fost achitată, și la obținerea unui avantaj fiscal nejustificat la **S.C. B**

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.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale având în vedere faptul că **organele de inspecție fiscală au considerat că pentru operațiunile înregistrate se ridică problema ascunderii sursei impozabile, în sensul deducerii TVA în mod nejustificat și prejudicierea bugetului de stat cu această sumă.**

Totodată, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1) din Codul de Procedură Penală, devenit art. 28 alin.(1) din Legea 135/2010 privind Codul de Procedură Penală, 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”*.

De asemenea, prin Decizia nr.401/2016, Curtea Constituțională apreciază: *„cazul de suspendare a procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă se referă la o situație de excepție, aceea în care organul care a efectuat activitatea de control fiscal sesizează organele de urmărire penală în urma depistării indiciilor asupra săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează a fi pronunțată în procedura administrativă. Este firesc ca, în virtutea principiului*

„penalul ține în loc civilul”, procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată până la încetarea motivului care a determinat suspendarea”.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziei Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul X, Sesizarea penală nr.1 .2019, transmisă cu adresa înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani sub nr. .2019, unde se consemnează obligații suplimentare la bugetul de stat în sumă de S lei, reprezentând TVA, sumă ce face obiect atât al Deciziei de impunere nr. .2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, cât și al contestației formulate de **S.C. B** împotriva acesteia.

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.

De asemenea, practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind **Decizia nr. .2017 pronunțată de I.C.C.J.**, prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea laturii penale, apreciind că *“aceste dispoziții speciale aplicabile prevăd îndeplinirea cumulativă a 2 condiții pentru a se dispune suspendarea [...] În speță, aceste două condiții sunt îndeplinite deoarece există sesizarea organelor de urmărire penală cu privire la indiciile săvârșirii unei infracțiuni și faptele sesizate au o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce se va pronunța asupra contestației administrative având în vedere că ele vizează operațiunile comerciale înregistrate de către recurentă ca fiind livrări intracomunitare în state membre UE în perioada 2008-2012 și constatarea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.”*

Totodată, instanța apreciază că **”tocmai pentru a evita sancționarea atât penală, cât și administrativ-fiscală, s-a procedat la suspendarea contestației administrative până la soluționarea sesizării penale și nu se poate dispune, așa cum solicită recurenta, anularea obligațiilor fiscale având în vedere că eventuala obligație de plată a acestora se va stabili în cauza penală.”**

Cele prezentate mai sus trimit la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluționarea laturii penale are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii pe cale administrativă, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina derularea simultană și în paralel a două proceduri independente, administrativă și penală cu privire la aceleași fapte, ce are drept consecință emiterea unor hotărâri contradictorii (a se vedea**

Cauza Lungu și alți împotriva României, în care CEDO a statuat că instanțele naționale au încălcat principiul securității raporturilor juridice).

În același sens sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție, exprimate prin Decizia nr. 3730/2017, în dosar nr. 4119/2/2015: „*În mod corect instanța de fond s-a raportat la hotărârea CEDO din cauza Lungu c. României. Prin această hotărâre a fost sancționată existența, cu privire la aceleași fapte, a două proceduri, una penală și una administrativă, derulate în paralel care au condus la soluții contrare, încălcându-se principiul securității juridice.*”

*În concluzie (...) cât timp organul de soluționare a contestației a sesizat organul de urmărire penală cu privire la existența unor indicii privind săvârșirea unei infracțiuni care ar avea o înrâurire asupra soluției administrative, suspendarea procedurii de soluționare a contestației administrative este în deplin acord cu art. 214 din același act normativ.”*

Același punct de vedere este menținut de ICCJ și prin Decizia nr. 2240/2018, în dosar nr. 428/57/2016 „*instanța de fond a arătat, deci în mod corect, că în aplicarea dispozițiilor art. 277 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, (echivalentul fostului art. 214 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare) trebuie reținut că derularea simultană și în paralele a 2 proceduri independente cu privire la aceleași fapte poate crea premisele încălcării principiului securității juridice, concluzie care se desprinde din Hotărârea din 21.10.2014 pronunțată de CEDO în cauza Lungu și alții împotriva României.*”

*Într-adevăr, măsura dispusă este justificată inclusiv pentru a se preveni situațiile contradictorii care s-ar putea ivi prin soluționarea într-un sens a contestației administrative și soluționarea într-un sens diferit a cauzei în procedura penală.”*

Având în vedere cele de mai sus, până la finalizarea laturii penale, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași prin Serviciul Soluționare Contestații 1 nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, 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 ori nu.*”

De asemenea, pct. 10.2 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 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. 276, 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 [...]*”.

Având în vedere cele precizate mai sus, până la finalizarea cauzei penale, **se va suspenda soluționarea contestației pentru suma de S lei, reprezentând TVA**, individualizată prin Decizia de impunere nr. 2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

**2. Referitor la accesoriile aferente TVA contestată, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, se poate pronunța cu privire la obligațiile de plată accesorii, în condițiile în care acestea au fost instituite și comunicate petentei după data formulării contestației, respectiv .2019.**

**În fapt, S.C. B** formulează contestație împotriva accesoriilor aferente TVA în sumă de S lei, stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. .– Inspecție Fiscală.

Contestația formulată a fost înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X sub nr. ..2019.

Ținând cont de faptul că prin contestația formulată petenta susține că se contestă și accesoriile aferente TVA, prin adresa nr. 2019, organul de soluționare a contestației a solicitat Administrației Județene a Finanțelor Publice X – Colectare, să precizeze dacă pentru TVA stabilită prin Decizia de impunere nr. X.2019 au fost emise decizii de calcul accesorii, iar în caz afirmativ să se transmită aceste decizii, precum și dovada comunicărilor către contribuabil.

Prin adresa de răspuns nr. .2019, înregistrată în cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași sub nr. .2019, organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X – Colectare ne transmite copii după deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii, după cum urmează:

1. Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ..2019 emisă pentru **S.C. B**.

2. Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. ..2019 emisă pentru **S.C. B**.

Așa cum rezultă din documentele transmise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X - Colectare, Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .2019 și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .2019 au fost emise la data de .2019.

Astfel, se constată că aceste 2 decizii referitoare la obligațiile fiscale accesorii au fost emise în data de 2019, deci după data depunerii contestației, respectiv 2019.

**În drept**, conform dispozițiilor art. 47 alin.(1), art. 48 alin. (1), art. 268 alin. (1) și (2), art. 269 alin. (2) și art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**„ART. 47**

**Comunicarea actului administrativ fiscal**

(1) **Actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului/plătitorului căruia îi este destinat”.**

**ART. 48**

**“Opozabilitatea actului administrativ fiscal**

(1) **Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului/plătitorului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ comunicat, potrivit legii”.**

**ART. 268**

**“Posibilitatea de contestare**

(1) **Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.**

(2) **Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal”.**

**ART. 269**

**“[...] (2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat”.**

**Art. 270**

**“(1) Contestația se depune în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii.”**

Astfel, se reține că actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ fiscal comunicat, situație în care contribuabilul poate formula contestație, numai după data comunicării actului administrativ fiscal.

Având în vedere dispozițiile legale mai sus invocate și documentele existente la dosarul cauzei, se reține că petenta era îndreptățită să formuleze contestație, doar în situația în care a fost lezată în drepturile sale prin emiterea și comunicarea unui act administrativ fiscal, având posibilitatea de a depune contestație, în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal atacat, iar în speță contestația a fost depusă la data de .2019, **anterior emiterii și comunicării actelor administrative fiscale atacate**, respectiv Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii



reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ..2019 și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. ..2019, emise la data de ..2019, **motiv pentru care contestația formulată împotriva accesoriilor** aferente debitelor stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. .2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X – Inspecție Fiscală, **urmează a se respinge ca prematur formulată.**

**3. Referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. 2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..2019, prin care s-a dispus măsura de înregistrare a TVA de plată de sumă de S lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, are competența de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care măsura nu se referă la stabilirea de impozite, taxe, contribuții, datorie vamală precum și accesorii ale acestora.**

**În fapt,** în urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X - Inspecție Fiscală, au emis Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ..2019, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..2019, prin care au dispus în sarcina societății **măsura de înregistrare a TVA de plată de sumă de S lei.**

Prin e-mailul din data de ..2019, organul de soluționare a contestației din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, solicită organului de inspecție fiscală să precizeze dacă a soluționat contestația formulată de societate împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .2019.

Prin e-mailul din data de 15.04.2019, organul de inspecție fiscală precizează că va soluționa contestația cu privire la măsurile dispuse prin dispoziția de măsuri după ce va fi soluționată contestația formulată cu privire la Decizia de impunere nr. .2019.

**În drept,** în speță sunt aplicabile prevederile:

• **art. 272 și art. 98** din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

**„ART. 272**

**(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale**

stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.

(2) Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

a) creanțe fiscale în cuantum de până la 3 milioane lei;

b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 3 milioane lei;

c) deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);

d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor.

[...]

(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente.”

**ART. 98**

“Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

a) deciziile\*) privind soluționarea cererilor de rambursare de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind soluționarea cererilor de restituiri de creanțe fiscale;

b) deciziile referitoare la bazele de impozitare;

c) deciziile\*\*) referitoare la obligațiile fiscale accesorii;

d) deciziile privind nemodificarea bazei de impozitare”.

• Potrivit art. 272 alin. (6) din actul normativ mai sus invocat,

„(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente”.

• La pct. 5.1 și pct. 5.3 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se prevede că:

„ 5. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 272 din Codul de procedură fiscală - Organul competent

5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 272 alin. (1) din

**Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.**

[...]

**5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 272 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.”**

Din textele de lege citate mai sus se reține că structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice are competență de soluționare a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a deciziei de reverificare care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei, stabilită prin decizie de modificare a bazei de impunere, ori măsura dată prin dispoziția de măsuri contestată de petentă se referă la **măsura de înregistrare a TVA de plată de sumă de S lei**, care, așa după cum se precizează la alin. (6) al art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, intră în competența de soluționare a organului fiscal emitent, respectiv Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X.

Întrucât Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ..2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 2019 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani - Inspecție Fiscală, contestată de petentă, se referă la **măsura de înregistrare a TVA de plată de sumă de S lei**, rezultă că pentru acest capăt de cerere, organul de soluționare specializat din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași nu are competență de soluționare a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Având în vedere prevederile legale invocate, pentru contestația formulată de societate împotriva măsurilor stabilite prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. 2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 2019 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X- Inspecție Fiscală, **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, nu se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, neavând competența materială, aceasta aparținând Inspecției Fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X.**

**4. Referitor la solicitarea societății de ridicare a măsurilor asigurătorii și de suspendare a măsurilor executorii, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice**

Exemplarul 5/5

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

Page 19 of 23

lași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, se poate investi cu analiza pe fond a cauzei, în condițiile în care contestatara nu se îndreaptă împotriva unui act administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat în procedura administrativă.

În fapt, prin contestația formulată, societatea solicită ridicarea măsurilor asigurătorii și suspendarea măsurilor executorii.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 213, art. 260** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

**“CAPITOLUL VI**

**Măsuri asigurătorii**

**ART. 213**

**Poprirea și sechestrul asigurător**

(1) Măsurile asigurătorii prevăzute în prezentul capitol se dispun și se duc la îndeplinire, prin procedura administrativă, de organul fiscal competent.

(2) Se dispun măsuri asigurătorii sub forma popririi asigurătorii și sechestrului asigurător asupra bunurilor mobile și/sau imobile proprietate a debitorului, precum și asupra veniturilor acestuia, în cazuri excepționale, respectiv în situația în care există pericolul ca acesta să se sustragă, să își ascundă ori să își risipească patrimoniul, periclitând sau îngreunând în mod considerabil colectarea. Dispozițiile art. 231 rămân aplicabile. Măsurile asigurătorii devin măsuri executorii la împlinirea termenului prevăzut la art. 230 alin. (1) sau art. 236 alin. (12), după caz, ori la expirarea perioadei de suspendare a executării silite.

[...]

(14) Împotriva actelor prin care se duc la îndeplinire măsurile asigurătorii cel interesat poate face contestație la executare în conformitate cu prevederile art. 260 și 261”.

**ART. 260**

**“Contestația la executare silită**

(1) Persoanele interesate pot face contestație împotriva oricărui act de executare efectuat cu încălcarea prevederilor prezentului cod de către organele de executare silită, precum și în cazul în care aceste organe refuză să îndeplinească un act de executare în condițiile legii.

(2) Dispozițiile privind suspendarea provizorie a executării silite prevăzute de Codul de procedură civilă, republicat, nu sunt aplicabile.

(3) Contestația poate fi făcută și împotriva titlului executoriu în temeiul căruia a fost pornită executarea, în cazul în care acest titlu nu este o hotărâre dată de o instanță judecătorească sau de alt organ jurisdicțional și dacă pentru contestarea lui nu există o altă procedură prevăzută de lege.

**(4) Contestația se introduce la instanța judecătorească competentă și se judecă în procedură de urgență**”.

• În ceea ce privește competența de soluționare a Serviciului Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor publice Iași, sunt aplicabile prevederile **art. 272 și art. 98** din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

**„ART. 272**

**(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.**

**(2) Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:**

**a) creanțe fiscale în quantum de până la 3 milioane lei;**

**b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în quantum de până la 3 milioane lei;**

**c) deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);**

**d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de quantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor.**

**[...]**

**(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente.”**

**ART. 98**

**“Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere**

**Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:**

**a) deciziile\*) privind soluționarea cererilor de rambursare de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind soluționarea cererilor de restituiri de creanțe fiscale;**

**b) deciziile referitoare la bazele de impozitare;**

**c) deciziile\*\*) referitoare la obligațiile fiscale accesorii;**

**d) deciziile privind nemodificarea bazei de impozitare”.**

Din textele de lege citate mai sus se reține că structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice are competență de soluționare a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a deciziei de reverificare care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei, stabilită prin decizie de modificare a bazei de impunere, ori societatea solicită **ridicarea măsurilor asigurătorii și suspendarea măsurilor executorii**.

• Cu privire la suspendarea executării, sunt aplicabile prevederile **art. 278** din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

#### **ART. 278**

##### **“Suspendarea executării actului administrativ fiscal**

(1) **Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.**

(2) **Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contestatorului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauțiune, după cum urmează:[...]”.**

• Totodată, dispozițiile **art. 14** din Legea nr. 554/2004 privind Contenciosul administrativ, cu modificările și completările ulterioare, prevăd:

#### **ART. 14**

##### **“Suspendarea executării actului**

(1) **În cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, după sesizarea, în condițiile art. 7, a autorității publice care a emis actul sau a autorității ierarhic superioare, persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ unilateral până la pronunțarea instanței de fond. În cazul în care persoana vătămată nu introduce acțiunea în anularea actului în termen de 60 de zile, suspendarea încetează de drept și fără nicio formalitate.**

(2) **Instanța soluționează cererea de suspendare, de urgență și cu precădere, cu citarea părților”.**

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, **solicitarea contestatoarei de ridicare a măsurilor asigurătorii și de suspendare a măsurilor executorii** intră sub incidența prevederilor Legii nr. 554/2004 privind Contenciosul administrativ, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, nu se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, întrucât competența de soluționare aparține instanței judecătorești, drept pentru care **se constată necompetența materială a**

## **Serviciului Soluționare Contestații 1, privind capătul de cerere privind solicitarea societății de ridicare a măsurilor asigurătorii și de suspendare a măsurilor executorii.**

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și în baza Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

### **DECIDE:**

**1.Suspendarea soluționării contestației** formulate de **S.C. B** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 2019, **cu privire la suma de S lei, reprezentând TVA.**

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

**2.Constatarea necompetenței materiale** în ceea ce privește contestația formulată de **S.C. B** împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. , emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2019, **cu privire la măsura de înregistrare a TVA de plată de sumă de S lei**, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, neputându-se investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, aceasta fiind de competența Administrației Județene a Finanțelor Publice X– Inspecție Fiscală.

**3.Constatarea necompetenței materiale** în ceea ce privește **solicitarea S.C. B de ridicare a măsurilor asigurătorii și de suspendare a măsurilor executorii**, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, neputându-se investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, aceasta fiind de competența instanței judecătorești.

**4. Respingerea ca prematur formulată** a contestației formulate de **S.C. B** împotriva accesoriilor aferente TVA stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X– Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 2019.