

D E C I Z I A nr.2350 din 2019
privind soluționarea contestației formulate de
X SRL, în insolvență,
prin administrator special Z,
reînregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara
sub nr.**TMR_DGR .../20.09.2018**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Inspecție Fiscală prin adresa nr.TMG_AIF .../19.09.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr.TMR_DGR .../20.09.2018, asupra contestației formulate de societatea **X SRL, în insolvență**, cu sediul în ..., județ Timiș, înregistrată la ORC Timiș sub nr. ... și CUI ..., prin administrator special Z, numit prin Hotărârea AGA nr.../08.08.2018 privind desemnarea administratorului special, președinte AGA, administrator judiciar SCP Z SPRL.

Contestația a fost înregistrată la A.J.F.P Timiș sub nr.TMG_REG .../07.09.2018 și nr.TMG_AIF .../11.09.2018, respectiv la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR_DGR .../07.09.2018.

Contestația este formulată împotriva **Deciziei de impunere nr.F-TM .../17.07.2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-TM .../17.07.2018, acte administrative fiscale emise de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... lei, **reprezentând taxă pe valoarea adăugată.**

De asemenea, **X SRL, în insolvență**, a înțeles să solicite anularea obligațiilor fiscale accesorii aferente debitului contestat.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.F-TM .../17.07.2018, respectiv data de 19.07.2018, prin remiterea acesteia sub semnătură, doamnei Z, în calitate de administrator și data predării contestației la Oficiul Poștal 8 Timișoara, respectiv data de 03.09.2018, așa cum reiese din corespondența purtată de către D.G.R.F.P. Timișoara cu Poșta Română - Oficiul Poștal Timișoara, respectiv adresa nr.../21.01.2019 a D.G.R.F.P. Timișoara și adresa nr.../13.02.2019 a Oficiului Poștal Timișoara, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.../18.02.2019.

Contestația îndeplinește cerințele care privesc semnătura reprezentantului legal, administrator special Z, la dosarul contestației fiind depus actul privind desemnarea administratorului special, în conformitate cu prevederile art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține faptul că, inițial, contestația a fost formulată prin reprezentant, doamna Z, în calitate de administrator și asociat unic.

Astfel că organul competent în soluționare, D.G.R.F.P. Timișoara, cu adresa nr.TMR_DGR .../18.10.2018, în temeiul prevederilor art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile exprese ale pct.2.2. din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a solicitat societății X SRL, în insolvență, ca în termen de cinci zile de la data primirii solicitării, să transmită la sediul D.G.R.F.P. Timișoara, actul prin care a fost numit administratorul semnatar al contestației pe care a înțeles să o formuleze, în condițiile legii, sub sancțiunea respingerii contestației.

Cu adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR_DGR .../26.10.2018, avizat administrator judiciar SCP Z SPRL, societatea X SRL, în insolvență, a completat dosarul cauzei cu Hotărârea AGA nr.../08.08.2018 privind desemnarea administratorului special. Totodată, se arată faptul că, nu a fost ridicat dreptul de administrare al societății, societatea aflându-se în procedura de observație în cadrul procedurii generale a insolvenței.

În ceea ce privește solicitarea societății X SRL, în insolvență, de acordare a susținerii orale în vederea participării la procedura de soluționare a contestației formulată împotriva măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr.F-TM .../17.07.2018, aceasta a avut loc în data de 27.11.2018, susținerile fiind consemnate în minuta ședinței privind susținerea orală încheiată cu această ocazie și anexată dosarului cauzei.

În susținerea cauzei, societatea X SRL, în insolvență, cu adresa nr.../15.02.2019 înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR_DGR .../18.02.2019 a înaintat următoarea documentație:

- factura nr.../29.02.2016, în copie conformă cu originalul;
- contractul nr.../31.08.2015, în copie conformă cu originalul;
- situația de lucru a utilajelor închiriate și fișa contului 704;
- nota contabilă decembrie 2016 privind conturile 301 și 462;
- decont TVA decembrie 2016;
- jurnal pentru achiziții pe luna decembrie 2016;
- fișa de cont 4426 decembrie 2016;
- balanța de verificare încheiată la 31.12.2016;
- lista stoc materiale decembrie 2016;
- bonuri de consum.

De asemenea, cu adresa nr.../18.02.2019 înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR_DGR .../19.02.2019 a înaintat precizări cu referire la capetele de cerere contestate din decizia de impunere atacată, arătând că pentru motivele invocate în contestație și având în vedere înscrisurile depuse spre susținerea acesteia, nu datorează obligațiile fiscale stabilite suplimentar de către organele de inspecție fiscală.

Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.F-TM .../17.07.2018 emis de către A.J.F.P Timiș - Inspecție Fiscală, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările, potrivit cărora:

“Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.(...)

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;

b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;

c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale. (...).”

coroborate cu prevederile art.93 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, care stipulează:

“Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art.95 alin.(4) și art.102 alin. (2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat. În această situație, obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr.F-TM .../17.07.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de către A.J.F.P. Timiș - Inspecție Fiscală.

Referitor la contestarea Deciziei de impunere nr.F-TM .../17.07.2018 sub aspectul obligațiilor fiscale accesorii, se rețin următoarele:

Prin contestația formulată, societatea a înțeles să solicite anularea obligațiilor fiscale accesorii aferente debitului contestat.

Potrivit art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare: *“Obiectul inspecției fiscale*

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

Ca urmare, procedura de contestare a acestora se poate realiza numai prin indicarea de către **X SRL, în insolvență**, a numărului și datei actului administrativ fiscal - titlu de creanță în condițiile legii - în care sunt înscrise acestea, având în vedere că inspecția fiscală nu are competența conform Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală de a determina obligații fiscale accesorii.

În drept, în conformitate cu prevederile art.269 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare: *“Forma și conținutul contestației*

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: (...)

b) obiectul contestației; (...)

(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.”

Potrivit prevederilor pct.11.1. din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art.279 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca: (...)

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat; (...)”

Față de cele prezentate, în condițiile în care, prin Decizia de impunere nr.F-TM .../17.07.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, nu s-au stabilit obligații fiscale accesorii, rezultă că, pentru capătul de cerere privind anularea accesoriilor aferente debitului contestat, contestația formulată urmează a fi *respinsă ca fără obiect*, D.G.R.F.P. Timișoara, ca organ competent conform art.272 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, urmând a proceda la analizarea contestației în ceea ce privește obligațiile fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere nr.F-TM .../17.07.2018.

I. Prin contestația formulată, societatea contestatoare solicită desființarea ca nelegală și netemeinică a actului administrativ fiscal, arătând următoarele:

1. În ceea ce privește numărul mediu de personal

Ulterior reiterării constatărilor din Raportul de inspecție fiscală, petenta susține că organele de inspecție fiscală în mod eronat au calculat numărul mediu a salariaților pe perioada 2013 - 2018, prin însumarea numărului de personal angajat pe cei șase ani ($2+5+10+31+24+5=77$) și au concluzionat că acesta ar fi numărul mediu, 77.

În mod corect numărul mediu de salariați, ca medie aritmetică, este de aproximativ 13 salariați ($77/6=12,83$).

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și respectiv ... lei, aferentă facturilor de avans primite de la furnizori

Ulterior reiterării constatărilor din Raportul de inspecție fiscală, petenta susține că organele de inspecție fiscală în mod nelegal nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, astfel:

- TVA în sumă de ... lei, aferentă facturii de avans nr.../29.02.2016 emisă de S SRL și achitată integral;

- TVA în sumă de ... lei, aferentă facturii de avans nr.../31.05.2016 emisă de S SRL și achitată integral, având menționat în corpul facturii, numărul contractului .../31.05.2015.

În susținerea exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, petenta înțelege să arate că anexează jurnalele de livrări ale furnizorului S, declarațiile 394, precum și preluarea în contul de TVA 4427 a sumelor înscrise în facturile de vânzări, astfel că furnizorul a declarat obligația de plată a TVA.

De asemenea, petenta susține că societatea a achitat avansuri în baza unor facturi legal emise, întocmite și achitate, motiv pentru care anularea dreptului la deductibilitate este un fapt abuziv și ilegal ce contravine prevederilor legale, invocând în acest sens prevederile art.266 "Semnificația unor termeni și expresii" pct.33 "taxă deductibilă", art.297 "Sfera de aplicare a dreptului de deducere" alin.(1), alin.(4), alin.(7) și alin.(8), art.280 "Faptul generator și exigibilitatea - definiții", art.281 "Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii" și art.282 "Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii" din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Facturile sunt emise pentru un contract de închiriere, chirie ce a curs pe toată durata contractului, și doar dintr-o eroare nu a fost anulat avansul, dar nici nu a fost emisă o altă factură pentru aceeași chirie, respectiv nu a fost dublată TVA deductibilă pentru factura de avans și factura de chirie.

Concluzionând, petenta susține că societatea este în fapt și în drept îndreptățită la deductibilitatea TVA din cele două facturi, și ca atare neacordarea deductibilității de către organele de inspecție fiscală s-a făcut în mod nelegal și fără a ține cont de condițiile concrete în care au fost emise facturile raportat la stadiul lucrărilor.

3. Referitor la neacordarea deductibilității taxei pe valoarea adăugată aferentă unor înregistrări eronate în contabilitatea societății

Ulterior reiterării constatărilor din Raportul de inspecție fiscală, petenta susține că deși s-au stabilit premisele unei note contabile eronate, și anume 301 “materii prime” = 462 “creditori” pentru suma ... lei, organele de inspecție fiscală nu o anulează, nu o invalidează.

Este anulată trecerea pe costuri a materiilor prime de către organele de inspecție fiscală și se anulează nota contabilă 601 = 301 pentru suma de ... lei.

Organele de inspecție fiscală se limitează la această operațiune, lăsând un articol contabil fără “partidă dublă”.

Operațiunea nu prezintă un fenomen economic, mai mult, societatea a avut dificultăți cu programul software, ocazie cu care au fost denaturate o seamă de înregistrări contabile, astfel că nici stocul de materiale nu este unul valid.

Organele de control fiscal nu au regăsit TVA dedusă aferentă acestor înregistrări “parazit”, rezultate de multe ori prin acțiunea districtivă a unui produs de tip “virus”.

Nu au fost prezentate în Raportul de inspecție fiscală și anexele aferente, facturile din a căror structură s-a refuzat acordarea deducerii TVA.

Astfel, contul 301 “materii prime”, în timpul controlului, trebuie curățat de operațiunile neconforme, în sumă de ... lei, și deci prin anularea notelor contabile:

301 “materii prime” = 462 “creditori diverși”

601 “cheltuieli cu materiile prime” = 301 “materii prime”

121 “contul de profit și pierderi” = 601 “cheltuieli cu materiile prime”,
pentru suma de ... lei.

Se anulează rulajul conturilor 301, 601 și 121, nemairămânând nicio influență asupra profitului impozabil, și nemaexistând premiza aplicării unei TVA la stocul de materii prime în sumă de ... lei.

Tratamentul fiscal aplicat unei erori contabile și tehnice, de respingere a unei deductibilități a TVA pentru care societatea nu a dedus niciodată TVA, este unul abuziv, nelegal și fără temei științific.

Concluzionând, petenta solicită reverificarea, pentru motivul că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de faptul că rulajul debitor și creditor al contului 301 “materii prime” a fost alterat și au indicat doar eroarea fără a proceda la justarea rulajelor și respectiv a influențelor acestor ajustări asupra TVA, în mod eronat și nelegal ajustată de la deductibilitate, fără a se indica facturile din care a fost dedusă și ce vicii aveau aceste facturi.

Petenta susține că nu datorează TVA în sumă de ... lei, astfel:

- ... lei - TVA considerată nedeductibilă, aplicată la nota contabilă eronată pentru suma de ... lei;
- ... lei - TVA considerată nedeductibilă, aplicată stocului de materii prime în sumă de ... lei, puse în operă conform bonurilor de consum;
- ... lei - TVA aferentă facturilor de avans emise de S SRL.

Din suma totală de ... lei cu care s-a majorat obligația fiscală de natura TVA, diferența de TVA în sumă de ... lei, petenta o consideră corect determinată suplimentar de către organele de inspecție fiscală.

4. Referitor la impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au retratat baza impozabilă în mod eronat, fără a analiza și fără a ține cont de erorile din contabilitate, pe care le-au remarcat, dar nu le-au ajustat, așa cum s-a prezentat detaliat la capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată.

Petenta susține că societatea a diminuat în mod eronat profitul impozabil cu suma de ... lei, reprezentând erori de înregistrări contabile și a înregistrat în mod corect pe costuri, contravaloarea materiilor prime în sumă de ... lei.

Aceste corecții privind rulajul contului de materii prime și costuri cu materiile prime, în sumă de ... lei, nu modifică profitul impozabil, pierderea societății în anul 2017 fiind de ... lei, iar prin diminuarea pierderii cu valoarea erorilor contabile în sumă de ... lei, nu se crează o bază impozabilă, profit impozabil, pierderea diminuându-se și rămânând pentru anul 2017 doar la suma de ... lei.

Referitor impozitului pe profit stabilit suplimentar de către organele de inspecție fiscală în sumă de ... lei, petenta arată că acesta a fost corect stabilit de către organele de inspecție fiscală.

5. Referitor la impozitul pe venituri din alte surse în sumă de ... lei, petenta arată că o recunoaște ca datorată.

Concluzionând, petenta susține că înțelege să achite în termenul legal, în cadrul procedurii de eşalonare la plată, suma de ... lei compusă din:

- TVA în sumă de ... lei
- impozit pe profit în sumă de ... lei
- impozit pe venituri din alte surse în sumă de ... lei.

Totodată, solicită să se dispună reverificarea sau refacerea inspecției fiscale, iar în subsidiar, anularea accesoriilor aferente debitului anulat.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-TM .../17.07.2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-TM .../17.07.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Timiș, au consemnat următoarele:

Ținând cont că petenta nu contestă toate obligațiile fiscale principale stabilite suplimentar de plată, se vor reține strict aspectele constatate de organele de inspecție fiscală cu privire la obligația fiscală, respectiv măsurile fiscale contestate.

Cu privire la impozitul pe profit

Perioada supusă inspecției fiscale: 01.07.2014 - 31.12.2017.

La data de 31.12.2016, societatea X SRL înregistrează în balanța de verificare un sold debitor la 301 "Materii prime" în sumă de ... lei, fără a putea prezenta analiticul contului.

În aceste condiții, a fost solicitată lista de inventariere detaliată a materiilor prime aflate în soldul debitor al contului 301 "Materii prime" existent la 31.12.2016.

Societatea a prezentat organelor de control doar o listă de inventariere cu mențiunea generică materiale de construcții în sumă de ... lei.

Totodată, în nota explicativă, reprezentantul societății precizează că documentele solicitate “nu au putut fi prezentate deoarece nu s-au găsit”.

Din verificarea documentelor ce au putut fi prezentate de societate au reieșit următoarele:

În luna decembrie 2016, conform Notei contabile 90/2016, societatea înregistrează următoarele:

301 “Materii prime” = 462 “Creditori diverși” ... lei
462 “Creditori diverși” = 409.3 “Furnizori debitori” ... lei
(avansuri acordate pentru imobilizări corporale)

În perioada mai 2015 - noiembrie 2016, societatea înregistrează în contabilitate:

409.03 “Furnizori diverși” = 404 “Furnizori de imobilizări” ... lei
404 “Furnizori de imobilizări” = 5311 “Casa” ... lei

Din analiza efectuată asupra articolelor contabile, organul de control a constatat faptul că nu au fost respectate prevederile OMFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene aplicabile cu 01.01.2015, în sensul că, contul 462 “Creditori diverși” nu are corespondență legală cu contul 409 “Furnizori debitori”, iar contul 409 “Furnizori debitori” nu are corespondență cu contul 404 “Furnizori de imobilizări”.

Concluzia este că în fapt s-au efectuat niște compensări între posturile de activ și pasiv, operațiuni interzise de actul normativ menționat.

Pentru înregistrările contabile, organele de inspecție au solicitat documentele justificative care au stat la baza acestora.

Reprezentantul legal al societății a specificat în nota explicativă că “documentele nu au putut fi prezentate deoarece nu s-au găsit”.

Având în vedere evoluția cifrei de afaceri și a rezultatului exercițiului financiar al societății pe ultimii 5 ani, societatea înregistrează profit până la 31.12.2016, iar în anul 2017 înregistrează o pierdere netă de ... lei.

Cauza pierderii este că pe parcursul anului 2017, societatea trece pe cheltuieli tot stocul de materii prime aflate în soldul debitor al contului 301 “Materii prime” existent la 31.12.2016 în sumă de ... lei, efectuând înregistrarea contabilă 601 “cheltuieli cu materiile prime” = 301 “Materii prime” fără a pune la dispoziția organelor de control, documentele justificative care au stat la baza acestei înregistrări.

În nota explicativă, administratorul societății precizează faptul că “La baza descărcării de gestiune a materialelor (materii prime) au fost bonurile de consum, pe care la acest moment nu le avem deoarece au făcut parte integrantă din documentația tehnică a lucrărilor executate și nu au mai fost recuperate după recepție. Și nu pot identifica lucrările și distribuția materialelor pe aceste lucrări. Aceste materiale reprezintă în principal materiale achiziționate, betoane, mixturi, oțel beton, ciment, plasă sudată, etc....”

Pentru suma de ... lei, societatea nu poate face dovada cu documente justificative proveniența și componența stocului și nici trecerea pe cheltuiala aferentă activității economice a societății așa cum stipulează prevederile legale.

Prin deducerea la calculul impozitului pe profit pe anul 2017 a sumei de ... lei fără a avea la bază documente justificative legal întocmite, au fost încălcate prevederile legale, consecința fiscală fiind stabilirea acestor cheltuieli ca nedeductibile fiscal.

Urmare stabilirii ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea influenței acestora asupra fiecărui an fiscal, având în vedere totodată și sumele aferente veniturilor impozabile/ cheltuielilor nedeductibile înregistrate de către societate în registrul de evidență fiscală, declarațiile 101 și balanțele de verificare puse la dispoziție, rezultând următoarele:

Aferent anului 2014, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază de impozitare suplimentară în suma de ... lei și un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

Aferent anului 2015, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază de impozitare suplimentară în suma de ... lei și un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

Aferent anului 2016, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază de impozitare suplimentară în sumă de ... lei și un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

Aferent anului 2017, organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea de ... lei și au stabilit o bază de impozitare suplimentară în sumă de ... lei [... lei (... lei + ... lei) - ... lei] și un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

Sintetizând consecința fiscală a aspectelor constatate pe perioada verificată, 01.04.2014 - 31.12.2017, inspecția fiscală a stabilit modificarea bazei de impunere cu suma totală de ... lei și un impozit pe profit suplimentar în sumă totală ... lei și diminuarea pierderii în sumă de ... lei.

Temei de drept:

- art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal;
- art.7 alin.(1), art.6 alin.(1) și alin.(2), art.10, art.11, art.12 alin.(1) și alin.(2) și art.21 din Legea contabilității nr.82/1991;
- pct.56 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) din OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- pct.45 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată

Perioada supusă inspecției fiscale: 01.01.2013 - 30.04.2018.

1. În luna februarie 2016, societatea deduce TVA în sumă de ... lei potrivit facturii nr.../29.02.2016 emisă de societatea S SRL Timișoara, reprezentând "Avans lucrări conform contract ____" fără a fi date de identificare cu privire la ce contract se referă, pentru ce lucrare, etc., motiv pentru care organele de control au solicitat informații și documente privind modul de închidere al acestui avans.

În luna mai 2016, societatea deduce TVA în sumă de ... lei potrivit facturii nr.../31.05.2016 emisă de societatea S SRL Timișoara, reprezentând

“Avans conform contract nr.../31.05.2015” fără a prezenta și modul cum a fost închis acest avans.

Prin Nota explicativă nr.../26.06.2018, administratorul societății menționează că documentele solicitate “nu pot fi prezentate deoarece nu s-au găsit” fără alte mențiuni.

Echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea nu a putut face dovada că aceste avansuri sunt destinate operațiunilor taxabile ale societății petente aflată în insolvență.

Prin urmare, TVA în sumă totală de ... lei aferentă facturilor mai sus menționate, reprezentând contravaloare avans este nedeductibilă fiscal.

2. La data de 31.12.2016, societatea X SRL înregistrează în bilanța de verificare un sold debitor la 301 “Materii prime” în sumă de ... lei, fără a putea prezenta analiticul contului.

Având în vedere argumentația din partea referitoare la impozitul pe profit, integral aplicabilă prin analogie, organele de inspecție fiscală au ajustat taxa pe valoarea adăugată, stabilind suplimentar o TVA în sumă de ... lei.

Societatea nu putut prezenta documente justificative privind materiile prime în cauză (betoane, mixturi, oțel beton, ciment, plasă sudată, etc.), achiziționate în vederea realizării unor lucrări de construcții, fără a se identifica beneficiarul acestor lucrări, respectiv dacă sunt pentru desfășurarea unei activități economice cu obținerea unor venituri taxabile în perioada verificată.

Temei de drept:

- art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal;
- art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal;
- art.304 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal;
- pct.78 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 privind Normele de aplicare a Codului fiscal;
- art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.
- art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea Contabilitatii nr.82/1991.

III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatoare și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

A. Referitor la capătul de cerere privind exercitarea dreptului de deducere a TVA în sumă totală de ... lei, aferentă facturilor de avans emise de către furnizorul S SRL, în condițiile în care, din probatoriul administrat de societate nu rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, respectiv modul de închidere al acestor avansuri.

În fapt, societatea X SRL, în insolvență, și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în baza unor facturi de avans emise de către furnizorul S SRL, astfel:

- factura fiscală nr.../29.02.2016 reprezentând contravaloare “Avans lucrări conform contract _____”, în sumă totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei;

- factura fiscală nr.../31.05.2016 reprezentând contravaloare "Avans conform contract nr.../31.08.2015", în sumă totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus în mod nelegal TVA în sumă totală de ... lei, încălcând prevederile art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, în condițiile în care societatea nu a putut face dovada că aceste avansuri sunt destinate operațiunilor taxabile ale societății.

În drept, referitor la exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.297 alin.(1) și (4) lit.a) art.299 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

Art.297 "Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

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

a) operațiuni taxabile; (...)

Art.299 "Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;(...)"

Având în vedere textele de lege prezentate anterior, se reține că pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și/sau servicii orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată trebuie să îndeplinească cumulativ condițiile prevăzute de lege, respectiv să facă dovada că acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, care să conțină obligatoriu toate informațiile prevăzute de legea fiscală.

Se reține că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor

de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă avansurilor se reține că art.280 alin.(1), alin.(2), alin.(3) și art.281 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

Art.208 *“Faptul generator și exigibilitatea - definiții*

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

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

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

Art.281 *“Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

(1) *Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”*

Potrivit prevederilor art.282 alin.(1) și alin.(2) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) *Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.*

(2) **Prin excepție de la prevederile alin.(1), exigibilitatea taxei intervine:**

(...)

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;

Conform art.319 alin.(16) din același act normativ:

“(16) Pentru alte operațiuni decât cele prevăzute la alin.(15), persoana impozabilă are obligația de a emite o factură cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri/prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.”

Totodată, potrivit pct.95 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2016 privind Codul fiscal:

“(2) Regularizarea facturilor emise de către furnizori/prestatori pentru avansuri sau în cazul emiterii de facturi parțiale pentru livrări de bunuri ori prestări de servicii se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau

prestării de servicii. Stornarea se poate face separat ori pe aceeași factură pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Pe factura emisă se va face o referire la facturile de avans sau la facturile parțiale emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi pentru aceeași operațiune, în conformitate cu prevederile art.319 alin.(20) lit.r) din Codul fiscal. (...)”

Având în vedere definiția avansurilor prevăzută de art.282 alin.(2) lit.b) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare **“Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;”** se reține că facturile de avans se stornează la data emiterii facturilor de prestare de servicii, ceea ce denotă că avansurile trebuie să fie urmate de prestarea serviciilor.

Conform principiilor generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale, reglementate de Legea nr.207/20153 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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.”

În conformitate cu prevederile **art.72** “Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile” din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare: *“Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.”*

Iar, la **art.73** “Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale” alin. (1) din același act normativ:

“(1) Contribuabilul/plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal. (...).”

Față de textele de lege invocate și de cele de fapt prezentate, se rețin următoarele:

- Codul de procedură fiscală reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale;
- pentru stabilirea corectă a creanțelor fiscale, inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organele de inspecție fiscală respectând prevederile **art.113** din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Obiectul inspecției fiscale

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

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

În consecință, trebuie avut în vedere faptul că la **art.6** din Legea contabilității nr.82/1991 Republicată, cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul a reglementat în mod expres situația în care:

“(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 acelor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Analizând informațiile rezultate din documentele existente la dosarul cauzei în legătură cu achizițiile de la S SRL, se rețin următoarele:

Așa cum s-a arătat, societatea petentă și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în baza unor facturi de avans emise de către furnizorul S SRL, astfel:

- factura fiscală nr.../29.02.2016 reprezentând contravaloare “Avans lucrări conform contract _____”, în sumă totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei;

- factura fiscală nr.../31.05.2016 reprezentând contravaloare “Avans conform contract nr.../31.08.2015”, în sumă totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Analizând documentele justificative care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă, organele de inspecție fiscală au solicitat informații și documente privind modul de închidere al acestui avans, precum și date de identificare cu privire la ce contract se referă, pentru ce lucrare, în cazul facturii fiscale nr.../29.02.2016.

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, 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, fiind obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale și să stabilească corect, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat.

Potrivit prevederilor **art.55 alin.(2) lit.a)** din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane; (...)”

În acest context, prin Nota explicativă, reprezentantul legal al societății petente a declarat că documentele solicitate “nu au putut fi prezentate deoarece nu s-au găsit” fără alte mențiuni.

Prin contestația formulată, petenta invocă faptul că, facturile sunt emise pentru un contract de închiriere, chirie ce a curs pe toată durata contractului,

și doar dintr-o eroare nu a fost anulat avansul, înțelegând ca în susținerea exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, să arate că anexează jurnalele de livrări ale furnizorului S SRL, declarațiile 394, precum și preluarea în contul de TVA 4427 a sumelor înscrise în facturile de vânzări, și că astfel, furnizorul a declarat obligația de plată a TVA.

Așa cum s-a reținut mai sus, legiuitorul a prevăzut obligația regularizării facturilor emise de către prestatori pentru avansuri, prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a prestării de servicii, avansurile reprezentând plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora.

Astfel, facturile de avans se stornează la data emiterii facturilor de prestare de servicii, ceea ce denotă că avansurile trebuie să fie urmate de prestarea serviciilor.

Iar, faptul că facturile de avans au fost evidențiate în jurnalele de livrări ale furnizorului, declarate prin Declarația 394 și preluarea în contul 4427 "TVA colectată" a TVA aferentă facturilor, nu denotă faptul că furnizorul a și efectuat plăți în contul acestei surse de venit.

Ulterior, odată cu depunerea contestației și în susținerea acesteia, petenta a înțeles să anexeze facturile de avans emise de către furnizorul S SRL Timișoara, respectiv factura fiscală nr.../29.02.2016 reprezentând contravaloare "Avans lucrări conform contract ____" și factura fiscală nr.../31.05.2016 reprezentând contravaloare "Avans conform contract nr.../31.08.2015, precum și Contractul de închiriere nr.../31.08.2015 încheiat cu societatea S SRL, în calitate de locator, și anexa nr.1 la contract.

Cu adresa nr.../18.02.2019 înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR_DGR .../19.02.2019 a înaintat precizări cu referire la capetele de cerere contestate din decizia de impunere atacată, arătând că pentru motivele invocate în contestație și având în vedere înscrisurile depuse spre susținerea acesteia, nu datorează obligațiile fiscale stabilite suplimentar de către organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește mijloacele de probă depuse de petentă în motivarea cauzei, cu adresă înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR_DGR .../18.02.2019, respectiv factura nr.../29.02.2016 reprezentând contravaloare "Avans lucrări conform contract ____", contractul de închiriere nr.../31.08.2015, anexa nr.1 și anexa nr.2 la contract, situația de lucru a utilajelor închiriate și fișa contului 704, se reține că, prezentarea ulterioară, în etapa de soluționare a contestației, a unor mijloace de probă noi care ar modifica starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a acesteia, în condițiile în care așa cum s-a demonstrat în cele ce preced, petenta nu a dovedit, conform art.73 din Codul de procedură fiscală, că la data efectuării inspecției fiscale, deținea toate aceste înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, dobândind astfel caracterul unor documente *pro causa*.

Mai mult, așa cum rezultă din cele două anexe la contractul de închiriere nr.../31.08.2015, societatea S SRL are înscrisă mențiunea de "**în insolvență**".

Ori, examinând informațiile publice existente pe Portalul Tribunalului Timiș, rezulta că în Dosar nr.../2017 - aflat pe rolul Secției a II-a Civilă, - Materie: Faliment, **la data de 22.03.2018**, prin Hotărârea intermediară nr.../2018 pronunțată de Tribunalul Timiș **s-a dispus admiterea cererii și deschiderea procedurii generale.**

Potrivit art.83 din Legea nr.85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) După rămânerea definitivă a hotărârii de deschidere a procedurii, toate actele și corespondența emise de debitor, administratorul judiciar sau lichidatorul judiciar vor cuprinde, în mod obligatoriu și cu caractere vizibile, în limbile română, engleză și franceză, mențiunea "în insolvență", "in insolvency", "en procedure collective". (...)”

În raport de situația de fapt prezentată, temeiurile de drept avute în vedere de legiuitor în materie de taxă pe valoarea adăugată și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, iar argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la neacordarea societății petente a dreptului de deducere a TVA, aferentă facturilor de avans, motiv pentru care, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora: *“Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”,*

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de societatea X SRL, în insolvență, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

B. Referitor la TVA în sumă de ... lei și reducerea pierderii fiscale pe anul 2017 cu suma de ... lei

Din fotocopia Sesizării Penale nr.../18.07.2018 rezultă că organele de inspecție fiscală care au emis Decizia de impunere nr.F-TM .../17.07.2018, contestată, au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Timiș cu privire la suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată

- ... lei - impozit pe veniturile din alte surse,

precum și reducerea pierderii fiscale pe anul 2017 cu suma de ... lei, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzută la art.9 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Cauza supusă soluționării este dacă Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care organele de inspecție fiscală care au încheiat Decizia de impunere nr.F-TM .../17.07.2018, contestată, au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș, Sesizarea Penală nr..../18.07.2018 cu privire la cele constatate și contestate de contestatară, în vederea cercetării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzută la art.9 alin.(1) lit.c) și d) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

În fapt, urmare Sesizării Penale nr..../18.07.2018, existentă în fotocopie la dosarul cauzei, Ministerul Finanțelor Publice prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș **s-a constituit parte civilă** pentru prejudiciul în sumă totală de ... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și impozit pe veniturile din alte surse în sumă de ... lei. Totodată, organele de urmărire penală au fost sesizate și asupra consecinței fiscale privind reducerea pierderii fiscale pe anul 2017 cu suma de ... lei.

În vederea soluționării contestației formulată de către petenta **X SRL, în insolvență**, împotriva **Deciziei de impunere nr.F-TM .../17.07.2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Timiș și în considerarea dispozițiilor exprese ale art.277 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, coroborat cu principiul general de drept *“penalul ține în loc civilul”*, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș cu adresa nr. nr.TMR_DGR .../18.10.2018, să comunice stadiul soluționării Sesizării Penale nr..../18.07.2018, formulată împotriva doamnei Z, asociat unic și administrator al societății X SRL, în insolvență, și a domnului M, director economic al societății X SRL, în insolvență, deoarece organele administrativ - jurisdicționale, respectiv Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, nu se poate pronunța pe fondul cauzei mai înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, prioritatea de soluționare în speță o au organele penale care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptei ce atrage plata la bugetul statului a obligațiilor datorate și constatate în virtutea faptei infracționale.

Cu adresa din 02.11.2018 din Dosar nr.../P/2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR_DGR .../12.11.2018, Parchetul de pe lângă Tribunalul Timiș a formulat răspunsul său, din cuprinsul căruia se desprinde că Sesizarea Penală nr..../18.07.2018 a fost înregistrată în evidențele acestei unități de parchet, cauza aflându-se în lucru la Inspectoratul de Poliție al Județului Timiș - Serviciul de Investigare a Criminalității Economice, unde se efectuează cercetări.

În drept, potrivit prevederilor art.277 alin.(1) lit.a) și alin.(4) și art.279 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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.”

Art.279 “ Soluții asupra contestației. [...]

(5) Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 277.”

Potrivit acestor prevederi legale, există posibilitatea legală a suspendării soluționării contestației, prin decizie motivată, suspendându-se soluționarea cauzei atunci când aceasta depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecări, regula de drept mai sus citată fiind statuată tocmai pentru a clarifica toate indiciile privind săvârșirea unei fapte penale a căror constatare ar avea o influență directă asupra soluției pronunțate în procedura administrativă, prealabil emiterii deciziei de către organele administrativ fiscale, în considerarea principiului general de drept *penalul ține în loc civilul*, coroborat cu dispozițiile legii speciale în materie, mai sus citate, în sensul în care, 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 .

În considerarea faptului că Ministerul Finanțelor Publice prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș s-a constituit parte civilă pentru prejudiciul în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată

- ... lei - impozit pe veniturile din alte surse,

precum și cu consecința fiscală privind reducerea pierderii fiscale pe anul 2017 cu suma de ... lei, contestația administrativă al cărei obiect îl constituie Decizia de impunere nr.F-TM .../17.07.2018, pe fond, în mod obiectiv nu poate fi soluționată într-un sens sau altul, în lipsa unei soluții pe latură penală.

Referitor la impozitul pe venituri din alte surse în sumă de ... lei, societatea petentă a înțeles să arate că recunoaște obligația fiscală ca fiind datorată.

Prin Decizia de impunere nr.F-TM .../17.07.2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-TM .../17.07.2018, Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Timiș, a stabilit în sarcina **X SRL, în insolvență**, diferențe de TVA în sumă de ... lei și reducerea pierderii fiscale pe anul 2017 cu suma de ... lei, contestate, urmare a faptului că, în anul 2017, societatea

trece pe cheltuieli tot stocul de materii prime aflat în soldul debitor al contului 301 "Materii prime" existent la 31.12.2016 în sumă de ... lei, pentru care nu poate prezenta documente justificative din care să rezulte proveniența și componența stocului și nici faptul că materiile prime au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de Inspecție fiscală nr.F-TM .../17.07.2018, rezultă că, prin operațiunile înregistrate de **X SRL, în insolvență**, au fost generate o serie de înregistrări contabile care ar putea presupune o situație artificială cu scopul sustragerii de la plata unor obligații fiscale legal datorate de societate. Astfel, înregistrările în evidența contabilă a societății verificate ar putea avea drept consecință diminuarea la plată a obligațiilor fiscale referitoare la taxa pe valoarea adăugată și respectiv, majorarea pierderii fiscale.

În consecință, organele de inspecție fiscală au formulat Sesizarea Penală nr..../18.07.2018, în vederea în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzută la art.9 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, potrivit căruia:

Art.9 "(1) *Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale: (...)*

c) evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la baza operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive;

d) alterarea, distrugerea sau ascunderea de acte contabile, memorii ale aparatelor de taxat ori de marcat electronice fiscale sau de alte mijloace de stocare a datelor; (...)"

Pe cale de consecință, în cauza dedusă judecării, se reține că, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-TM .../17.07.2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-TM .../17.07.2018, contestată, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite care fac obiectul Sesizării Penale nr..../18.07.2018, există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

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 operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema operațiunilor declarate, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

Potrivit Legii nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, cu modificările ulterioare, 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.

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii.

Întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art.19 din Codul de procedură penală, din moment ce, așa cum precizează art.277 alin.(1) lit.a), constatarea infracțiunii *“ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra hotărârii ce urmează să se dea”*.

Totodată se reține că, practica jurisprudențială europeană a CEDO privește drept discriminare aplicarea unui regim juridic diferit unor situații similare interzicând expres aplicarea unei diferențe de tratament unor situații analoage sau comparabile.

A proceda altfel, *per a contrario*, ar presupune ignorarea cercetărilor organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de urmărire și cercetare penală în temeiul art.132 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

Practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind **Decizia nr. 1970/25.05.2017 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.”*

De asemenea, 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.”**

Totodată, în considerentele deciziei mai sus precizate se menționează: *“că în jurisprudența CJUE s-au stabilit condițiile și rolul pe care organele de control și ulterior instanțele naționale le au pentru a putea stabili dreptul unui contribuabil de a beneficia de restituire/scutire/deducere a TVA.*

Astfel, în pct.62 din Hotărârea dată în C-131/13, C-163/13 conexas la C-164/13, s-a stabilit că *“instanța națională are sarcina de a efectua o apreciere globală a tuturor împrejurărilor de fapt pentru a se stabili dacă o societate a acționat cu bună-credință și a luat toate măsurile care îi pot fi impuse în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea realizată nu conduce la o participare la o fraudă fiscală (pct.53 din hotărâre) și că dacă instanța ar ajunge la concluzia că operațiunea pe care a efectuat-o făcea parte dintr-o fraudă comisă de persoana care a achiziționat bunurile și că nu luase măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita fraudă respectivă, acesteia ar trebui să i se refuze dreptul de a beneficia de scutirea de tva (pct.54 Hotărârea C-273/11).”*

În speță, operațiunile derulate de contribuabil, supuse analizei organului fiscal, din perspectiva îndeplinirii condițiilor procedurale și de fond pentru recunoașterea dreptului de deducere a cheltuielilor la calculul profitului impozabil și a exercitării dreptului de deducere a TVA au fost considerate nereale, în lipsa unor documente justificative, astfel că organele fiscale au considerat că este pe deplin justificată stabilirea unei baze de impunere suplimentare pentru TVA și reducerea pierderii fiscale pe anul 2017 cu suma de ... lei.

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 ICCJ 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, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, în conformitate cu dispozițiile art.28 alin.(1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara nu se poate investi cu soluționarea cauzei pentru **TVA în sumă de ... lei și reducerea pierderii fiscale pe anul 2017 cu suma de ... lei, motiv pentru care se va suspenda soluționarea contestației pe cale administrativă împotriva Deciziei de impunere nr.F-TM .../17.07.2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-TM .../17.07.2018, pentru TVA în sumă de ... lei, precum și reducerea pierderii fiscale pe anul 2017 cu suma de ... lei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“(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.”,

ulterior soluționării definitive a dosarului penal nr.../P/2018 înregistrat la Parchetul de pe lângă Tribunalul Timiș, coroborat cu pct.10.2 din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care 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 executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”.

În ceea ce privește mijloacele de probă depuse de petentă în motivarea cauzei, cu adresă înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub

nr.TMR_DGR .../18.02.2019, respectiv nota contabilă decembrie 2016 privind conturile 301 și 462, decont TVA decembrie 2016, jurnal pentru achiziții pe luna decembrie 2016, fișa de cont 4426 decembrie 2016, balanța de verificare încheiată la 31.12.2016, lista stoc materiale decembrie 2016, bonuri de consum, la soluționarea pe fond acestea vor fi luate în considerare.

Pentru considerentele reținute mai sus, în temeiul prevederilor legale invocate și în temeiul art.277 alin.(1) lit.a), alin.(3) și alin.(4), art.279 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.10.2. și pct.11.1. lit.a) și lit.c) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1. Respingerea ca fără obiect a contestației pentru capătul de cerere privind anularea obligațiilor fiscale accesorii aferente debitului contestat stabilit prin Decizia de impunere nr.F-TM .../17.07.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-TM .../17.07.2018 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Inspecție Fiscală.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-TM .../17.07.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-TM .../17.07.2018 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Inspecție Fiscală, pentru TVA în sumă de ... lei.

3. Suspendarea soluționării contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-TM .../17.07.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-TM .../17.07.2018 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Inspecție Fiscală, cu privire la TVA în sumă de ... lei și reducerea pierderii fiscale pe anul 2017 cu suma de ... lei.

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

Prezenta decizie se comunică la:

- X SRL, în insolvență;
- A.J.F.P. Timiș - Inspecție fiscală, cu respectarea prevederilor pct.7.6. din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015.

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

Director General