



**DECIZIA nr. 5906 din 2017**  
privind contestația depusă de **X SRL din ...**,  
înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. **.../...2017**.

DGRFP Timișoara a fost sesizată de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, cu adresa nr. .../...2017, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../...2017, asupra contestației depusă de X SRL din ..., având sediul social în ..., înregistrată la ORC ... sub nr. ..., ..., reprezentată prin dl. Y, în calitate de administrator.

Contestația a fost depusă la AJFP ... - Inspecție Fiscală, fiind înregistrată sub nr. .../...2017.

Contestația este formulată împotriva:

- Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, pentru suma parțială de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit;

... lei - TVA suplimentară.

- Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017 emis de AJFP ... – Inspecție Fiscală.

Contestația a fost semnată de dl. Y, în calitate de administrator al X SRL, contestația purtând și amprenta ștampilei X SRL.

**Referitor la contestarea de către petentă a Raportului de inspecție fiscală nr..../...2017**, se rețin următoarele:

**În drept**, în speță sunt incidente prevederile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care arată:

Art.93 “Sfera și actele de stabilire 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.

Art.131 “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 factual 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.*

*(5) Deciziile prevăzute la alin.(4) se emit în termen de cel mult 25 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.*

*(6) Deciziile prevăzute la alin.(4) se comunică contribuabilului/plătitorului în condițiile art.47.”*

Din prevederile legale invocate reiese că raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii deciziei de impunere, actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat, fiind anexă a acesteia.

Se reține că, creanțele fiscale se stabilesc în urma inspecției fiscale numai prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanță și este susceptibilă de a fi contestată, la baza acesteia stând constatările din raportul de inspecție fiscală.

Astfel, titlul de creanță și actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este numai decizia de impunere deoarece numai aceasta creează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina contribuabilului.

De altfel, la art.269 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se prevede expres că obiectul contestației îl pot constitui numai sumele și măsurile stabilite într-un titlu de creanță sau într-un act administrativ fiscal.

Sumele înscrise în raportul de inspecție fiscală reprezintă doar constatări ale organului de inspecție, care nu se pot concretiza în obligații de plată opozabile contribuabilului și susceptibile a fi supuse executării silite în caz de neplată în lipsa unei decizii de impunere, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres faptul că numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanță în materie fiscală.

Potrivit prevederilor pct.5.4. din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

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

*5.4. Raportul de inspecție fiscală/procesul - verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.(...)”.*

Luând în considerare contestarea de către societatea petentă și a Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este legal investită cu soluționarea contestațiilor formulate împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, la baza emiterii acesteia de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, stând Raportul de inspecție fiscală nr..../...2017.

**I. Prin contestația formulată de X SRL, înregistrată la AJFP ... sub nr. .../...2017 și la DGRFP Timișoara sub nr. .../...2017, petenta invocă următoarele:**

Sintetizând petenta face o prezentare pe scurt a actelor administrativ fiscale atacate, prin care s-a stabilit că petenta ar datora impozit pe profit și TVA raportat la baza impozabilă suplimentară stabilită, deoarece:

1) X SRL a înregistrat contravaloarea prestărilor de servicii aferentă facturilor emise de către Z SRL în componența contului 628 “cheltuieli cu prestări de servicii”, în sumă de ... lei, în luna decembrie 2012”, dar în opinia organelor de inspecție fiscală” facturile nu reflectă realitatea, respectiv nu sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil” pe cale de consecință nici TVA-ul (în sumă de ... lei) aferent acestor facturi nu este considerat deductibil. Impozitul pe profit stabilit suplimentar este în cuantum de ... lei;

2) X SRL a înregistrat contravaloarea prestărilor de servicii aferentă facturilor emise de către V SRL cu sediul în ..., în componența contului 628 “cheltuieli cu prestări de servicii” (... lei) respectiv în contul 6021 “cheltuieli cu materialele (... lei) în trim IV 2012”, dar organele de inspecție fiscală au concluzionat:

*“că operațiunea desfășurată între V SRL și X SRL nu sunt operațiuni reale, fiind disimulată realitatea prin crearea aparenței existenței unor operațiuni care în fapt nu s-au efectuat scopul fiind acela de a emite facturi aparant legale pe baza cărora au fost diminuate obligațiile fiscale datorate bugetului de stat”* ,

pe cale de consecință aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil nici TVA-ul aferent acestor facturi nu este considerat deductibil, respectiv sumele de ... lei reprezentând impozit profit și ... lei TVA;

3) În luna ...2013, societatea a emis către Q I.I. factura nr. .../...2013, prin care stornează cantitatea de ... mc beton ... și cantitatea de ...mc beton ..., iar valoarea fără TVA stornată este ... lei. “Din analiza documentelor contabile ale societății” organul de inspecție fiscală constată: “că cantitatea de beton care a fost stornată nu este încadrată de către societatea verificată în stocuri” astfel cheltuiala aferentă, în sumă de ... lei nu a fost stornată aceasta fiind considerată bază suplimentară la calculul impozitului pe profit în valoare de ... lei;

4) Organele de inspecție fiscală au constatat că factura ... a fost emisă de către X SRL în data de ...2014 către S SRL .... Aceasta factura a fost eronat înregistrată de către societate în luna decembrie 2014, corecția înregistrării contabile făcându-se în luna decembrie anul 2015. Organul de inspecție fiscală nu consideră corectă îndreptarea erorii ca atare pentru suma de ... lei calculează impozit pe profit și TVA, în cuantum de ... lei, respectiv ... lei.

**I.1. Cu privire la impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei – referitor la înregistrarea în evidențe a contravalorii prestărilor de servicii aferente facturilor emise de către Z SRL înregistrate în componența contului 628 “cheltuieli cu prestări de servicii”, în sumă de ... lei, în luna decembrie 2012 și considerate a fi nereale, petenta invocă nelegalitatea, netemeinicia și nulitate.**

În susținerea contestației petenta invocă următoarele prevederi legale:  
- art.6 (1) (2), art.7 (3), art.55 (1) (2) a) și art.73 (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

- art.11 (1), art.19 (1), art.21 (1) (4) m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

**Referitor la aspectul privind realizarea de venituri de către petentă**, în ceea ce privește invocarea de către organul de inspecție fiscală a art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f), respectiv lit.m) din Legea nr. 571/2003, petenta arăta că aceste prevederi legale sunt respectate în totalitate de către societatea X deoarece:

- cheltuiala generată de prestările de servicii efectuate de către societatea Z reprezintă o lucrare de subantrepriză pentru care s-a încheiat contractul de prestări servicii nr. .../...2012 cu A... SRL, având ca obiect *“reparații curente ... și acces exterior ...”* la care se adaugă prin actul adițional nr. .../...2012 lucrări de *“amenajare ... și parcare ...”* lucrări a căror valoare se regăsește în anexa 1 la contractul .../...2012 (toate atașate contestației).

X SRL, este un operator economic care derulează activități de construcții industriale și care are relații comerciale cu diverși subantreprenori, a subcontractat această lucrare către un alt operator economic, respectiv Z SRL, operator care a efectuat în integralitate lucrarea contractată, aspect confirmat și de beneficiarul final al lucrării A... SRL, prin efectuarea recepțiilor pe faze de lucrări, lucrări care au fost acceptate la plată și decontate de către beneficiarul final al lucrării, respectiv A... SRL, pe cale de consecință invocarea art.19 alin.1 și art.21 alin.1 și alin.4 lit.f), respectiv lit.m) din Legea nr. 571/2003 este netemeinică.

Invocarea faptului că documentele în original nu se găsesc în contabilitatea societății este neîntemeiată, deoarece organul de inspecție fiscală avea posibilitatea, în baza Legii nr. 207/2015 art.6, art.7, art.55 și art.73 (mai sus menționate) să verifice dacă ele există și au fost predate de către societate în dosarul Penal nr .../P/2013, documentele fiind predate la solicitarea IPJ ... Serviciul de Investigare a Fraudelor. Se impune precizarea că în dosarul Penal nr. .../P/2013 s-a dispus proba cu expertiza fiscală (care nu s-ar fi putut realiza dacă nu existau documente), iar consultantul fiscal judiciar desemnat în dosar subliniază faptul că: *“în conformitate cu prevederile art.19 alin.1 cheltuielile efectuate de către X SRL au fost efectuate cu scopul obținerii de venituri și ca urmare sunt deductibile fiscal. De asemenea, în perioada emiterii facturilor Z SRL era un contribuabil activ din punct de vedere fiscal, nefiind înregistrat în Registrul Contribuabililor Inactivi, având drept de a desfășura fapte de comerț și activitate economică”*.

Petenta arată că organul de inspecție fiscală invocă prevederile art.11 din Legea nr.571/2003, dar aplică acest articol după considerente personale, nu legale, deoarece pentru o corectă aplicare a legislației, după cum rezultă din toate documentele lucrarea pentru societatea A... este efectuată de către Z SRL, iar în aplicarea corectă a art.11 trebuia ca organul de inspecție fiscală să anuleze veniturile și TVA-ul aferent generate de către facturarea situațiilor de lucrări anexate, prin reciprocitate.

Organul de inspecție fiscală avea obligația să analizeze întreaga activitate comercială întreprinsă de X SRL, respectiv partea de contractare cu beneficiarul final A... SRL, cât și partea de subcontractare cu subantreprenorul Z SRL, deoarece dacă facturile generatoare de cheltuieli nu reflectă realitatea nici facturile generatoare de venit și TVA nu reflectă realitatea și nu se transpun în obligații fiscale principale de natura TVA de plată și impozit pe profit, care au fost declarate și achitate autorităților competente fiscal de către X SRL. Petenta anexează la contestație procesul verbal de recepție al lucrărilor.

**Referitor la invocarea anumitor aspecte care nu au legătură cu societatea X SRL în raportul de inspecție fiscală și în decizia de impunere.**

În calitate de contribuabil, petenta susține că nu avea nici posibilitatea și nici obligația legală de a avea acces la toate informațiile invocate de organele de inspecție fiscale.

Din cele invocate de către organul de inspecție fiscală rețin că dl. S..., cel care a semnat toate documentele emise de către Z SRL avea procură în acest sens respectiv procura nr. .../...2012. Petenta nu identifică niciun act normativ încălcat de către societatea X SRL în privința societății Z, dar apreciază că organul de inspecție fiscală a interpretat eronat prevederile art.6, art.7 (2), art.55 și art.73 (2) din Legea nr. 207/2015, deoarece:

- Inspectorii fiscali au fost desemnați să efectueze constatări pe baza documentelor aflate în sarcina societății X, însă inspecția se raportează la cele reținute de către alte organe de control asupra unor documente și stări care nu au legătură cu X;
- Organul de inspecție fiscală în loc să-și formuleze propria opinie pe care să-și bazeze concluziile, procedează în sens invers enunțând opiniile și constatările altor organe de control. În fapt, organul de inspecție fiscală se limitează la efectuarea unui calcul matematic al TVA și al impozitului pe profit, fără a analiza personal documentele justificative sau alte elemente de fapt din care ar putea deduce caracterul real/fictiv al operațiunilor și implicit caracterul deductibil/nedeductibil al TVA și al cheltuielilor;
- Invocarea neconcordanțelor existente în declarațiile informative formular 394 nu are relevanță fiscală, deoarece datele înscrise în această declarație nu constituie bază în stabilirea de obligații fiscale evidențiate în fișa pe plătitor;
- Realitatea prestării serviciilor rezultă din starea de fapt ce poate fi constatată la fața locului, iar realitatea efectuării lucrărilor rezultă și din faptul că beneficiarul final a plătit lucrările efectuate.

Petenta opinează că analiza trebuie formulată strict pe mijloacele de administrare și apreciere a probelor în materie fiscală.

Astfel serviciile prestate și materialele folosite au fost reale și au un caracter economic, modul de înregistrare în contabilitate a facturilor fiscale de către furnizor, nefiind imputabil petentei și neputând constitui o condiție pentru exercitarea dreptului de deducerea cheltuielilor.

În aceste condiții, în mod eronat organul fiscal a considerat suma de 1.218.600 nedeductibilă fiscal și a stabilit o bază impozabilă suplimentară pentru calculul **impozitului pe profit în sumă de ... lei**, această impunere fiind lovită de nulitate, fiind făcută cu încălcarea legii, petenta nedatorând suma de ... lei, care ar reprezenta impozit pe profit calculat cu încălcarea dispozițiilor legale.

**I.2. Cu privire la impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei – existența dreptului de deducere al cheltuielilor aferente achizițiilor de bunuri și prestărilor de servicii de la societatea V... SRL;**

Petenta invocă următoarele prevederi art.19 (1), art.21 (1) (4) lit. f) și m) din Legea nr. 571/2003.

**Referitor la realizarea de venituri de către petentă**, în ceea ce privește invocarea de către organul de inspecție fiscală a art.19 alin.1 și art.21 alin.1 și alin.4 lit.f), respectiv lit.m) din Legea nr.571/2003, petenta arată că aceste prevederi legale sunt respectate în totalitate de către societatea X deoarece:

- cheltuiala generată de prestările de servicii efectuate/livrările de materiale, de către societatea V... reprezintă lucrări de subantrepriză pentru care s-au încheiat contractele de prestări servicii nr..../...2012 și nr. .../...2012 având ca obiect lucrări amenajare curte și reamenajare curte/spații parcare care reprezintă lucrări efectuate pentru societățile A... SRL, E... SRL și Q... I.I..

Petenta susține că organul de inspecție fiscală se contrazice în afirmații, deoarece afirmă că sunt încălcate prevederile art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003, dar în același timp în raportul de inspecție fiscală la pagina 4 susține:

*“ Din analiza efectuată de către organele de inspecție fiscală s-a constatat că societatea a înregistrat în anul 2012 în componența contului 704 “venituri din lucrări efectuate” lucrări efectuate la următorii clienții (cei mai importanți);...*

*2) A... SRL (... lei/an 2012), în baza Contractului de Prestări Servicii nr. .../...2012, obiectul contractului fiind “reparații curente”, a contractului nr. .../...2012, obiectul contractului fiind “gard de împrejmuire” și contractul nr. .../...2012, obiectul contractului “reparații curente hala și acces exterior hala.*

*Societatea are întocmite situații de lucrări și bonuri de consum pentru materiale.”* pe cale de consecință, petenta nu înțelege cum, dacă face dovada existenței documentelor prevăzute în legislație (și anexate prezentei) iar, inspectorii fiscali constată că: *“Societatea are întocmite situații de lucrări și bonuri de consum pentru materiale”*, a încălcat prevederile art.21 alin.4 lit.f) sau ale literei “m” dacă chiar dâșii fac referire la contractele încheiate.

Petenta susține că există copii după contractele identificate, anexate raportului de către inspectorii care invocă și lit.m) a articolului 21 alin. 4 (ca nefiind nerespectată) contracte în baza cărora societatea X SRL refacturează la rândul ei servicii de lucrări la societățile A... SRL, E... SRL și Q... I.I., realizând astfel venituri în urma cheltuielilor angajate, pe cale de consecință respectând prevederile invocate art.21 alin.(4) m).

Petenta reiterează faptul că, organul de inspecție fiscală invocă încălcarea acestor acte normative, dar tot acesta afirmă că: *“V SRL a emis către societate verificată factura de prestări de servicii reprezentând, decopertat strat vegetal, compactat pământ, împrăștiat și compactat steril și piatră concasată (după cum rezultă din situația de lucrări anexată în copie xerox) și facturi cu materiale reprezentând Beton concasat.”*

Dacă însuși organul de inspecție constată că petenta deține documente și anexează la raport aceste documente, petenta își pune întrebarea, petenta ce critică ar putea să aducă la invocarea încălcării art.21 alin.(4) lit.f).

Legat de constatarea organului de inspecție fiscală:

*„Deasemenea menționăm că plățile către V SRL au fost făcute în aceeași zi în trei bănci diferite, Banca ..., ... și ... ”,*

petenta opinează că este o dovadă a bunei sale credințe și o dovadă a realității tranzacțiilor economice derulate cu societatea V.... Faptul că având o datorie scadentă la un furnizor care l-a rugat să-i plătească sumele în funcție de CEC-urile/B.O. scadente nu ar putea crea dubii, ci doar o dovadă a realității tranzacției și a bunei sale

credințe, deoarece beneficiul petentei în a face 3 plăți, în loc de una, poate fi doar de a crește costurile cu comisioanele bancare.

Luând în considerare împrejurările prezentate mai sus, achiziția tuturor bunurilor și serviciilor achiziționate de la societatea V... au fost în folosul realizării activității economice desfășurate de petentă, astfel că toată cheltuiala aferentă, în sumă de ... lei aferentă acestor achiziții este deductibilă, fiind întrunite condițiile prevăzute de art. 19 și art 21 Cod fiscal.

**Referitor la invocarea anumitor aspecte care nu au legătură cu societatea X SRL în raportul de inspecție fiscală și în decizia de impunere,** petenta invocă prevederile art.6 (1) (2), art.7 (3), art.55 (1) (2) a) și art. 73 (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Petenta arată că nu identifică niciun act normativ încălcat de către societatea X SRL în privința societății V..., dar identifică interpretarea eronată de către organul de inspecție fiscală a art 6, art.7(2), art.55 și art.73(2) din Legea nr. 207/2015 deoarece:

- Inspectorii fiscali au fost desemnați să efectueze constatări pe baza documentelor aflate în sarcina societății X, ori dânsii se raportează la cele reținute de către alte organe de control asupra unor documente și stări care nu au legătură cu X;

- Organul de inspecție fiscală, în loc să-și formuleze propria opinie pe care să-și bazeze concluziile, procedează în sens invers enunțând opiniile și constările altor organe de control. În fapt, organul de inspecție fiscală se limitează la efectuarea unui calcul matematic al TVA și al impozitului pe profit, fără a analiza personal documentele justificative sau alte elemente de fapt din care ar putea deduce caracterul real/fictiv al operațiunilor și implicit caracterul deductibil/nedeductibil al TVA și al cheltuielilor;

- Invocarea neconcordanțelor existente în declarațiile informative formular 394 nu are relevanță fiscală, deoarece datele înscrise în acesta declarație nu constituie bază în stabilirea de obligații fiscale evidentiare în fișa pe plătitor;

- Realitatea prestării serviciilor rezultă din starea de fapt ce poate fi constatată la fața locului;

- *“operațiunea desfășurată între V SRL și X SRL nu sunt operațiuni reale, fiind disimulată realitatea prin crearea aparenței existenței unor operațiuni care în fapt nu s-au efectuat scopul fiind acela de a emite facturi aparant legale pe baza cărora au fost diminuate obligațiile fiscale datorate bugetului de stat”* - este o afirmație netemeinică și nelegală;

- Nu înțelege relevanța invocării în raportul de inspecție și în decizia de impunere a faptului că: *“Din informațiile existente în baza de date ANAF - INFOPC V... SRL are obiect principal de activitate “Comerț cu amănuntul de piese și accesorii pentru autovehicule”.* Orice societate are un singur obiect principal de activitate și poate avea autorizate nenumarate alte coduri. Nu se identifică ca și anexă solicitarea de certificat constatator pentru această societate din care să rezulte că acesta e singurul obiect de activitate autorizat ale societăți. Oricum se impune precizarea că obiectul de activitate al furnizorului nu este problema cumpărătorului.

Petenta susține că analiza trebuie formulată strict pe mijloacele de administrare și apreciere a probelor în materie fiscală și care privesc societatea X deoarece serviciile prestate și materialele folosite au fost reale și au un caracter economic, modul de înregistrare în contabilitate a facturiilor fiscale de către furnizor, relațiile lui

comerciale cu alți furnizori și modul în care își conduce evidențele nefiind imputabil petentei și neputând constitui o condiție pentru exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor.

Conchizând, pentru argumentele enunțate, petenta apreciază că și-a exercitat în mod legal dreptul de deducere al cheltuielilor în sumă de ... lei, iar organul de inspecție fiscală în mod netemeinic și nelegal a calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

**Referitor la lipsa analizării tuturor aspectelor care țin de substanța raporturilor comerciale cu societatea V...**, petenta invocă prevederile art.12 (1) (2) (3) (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Petenta susține că organului de inspecție fiscală i s-au pus la dispoziție totalitatea documentelor, inclusiv factura .../...2013, în valoare de ... lei + TVA, prin care se stornază servicii (care se regăsesc în facturile considerate baza impozabilă suplimentară) care nu au fost corect executate sau neexecutate (în opinia petentei, motiv pentru care a și reziliat contractul în conformitate cu actul adițional anexat), dar facturate, de către societatea V.... Totodată li s-a pus la dispoziție și actul adițional la contractul de prestări servicii (anexat prezentei), dar de aceste documente nu s-a ținut cont în estimarea bazei de impunere suplimentare, deoarece acestea diminuau baza stabilită suplimentar (baza în care sunt cuprinse lucrările stornate) cu suma de ... lei, respectiv impozitul pe profit scade cu ... lei, iar TVA-ul cu ... lei.

Astfel, petenta concluzionează că documentele, în opinia organului de inspecție fiscală, nu creează dubii asupra realității lor? Facturile care au stat la baza emiterii facturii inițiale sunt nereale, dar stornarea lor e reală?

Conchizând, în subsidiar, chiar dacă ar trece peste argumentele prezentate la punctele anterioare, impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, dacă s-ar fi estimat corect baza de impunere, ar fi fost de maxim ... lei impozit pe profit și ... lei TVA, în cazul societății V..., petenta invocând nulitatea, netemeinicie și nelegalitatea în stabilirea bazelor de impunere suplimentare.

**I.3. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, respectiv în sumă de ... lei aferentă achizițiilor de bunuri și servicii de la societățile Z SRL, respectiv V... SRL;**

Organul de inspecție fiscală reiterează aceleași aspecte irelevante (prezentate anterior la pct.1 și 2 ale contestației) care n-au nicio legătură cu activitatea petentei legat de societățile Z și V..., dar concluzionează că s-a dedus eronat taxa pe valoarea adăugată:

- în cuantum de ... lei aferentă achizițiilor de la societatea Z deoarece:

*“Suma de ... lei înregistrată în evidența contabilă a X SRL în componența contului 4426 “TVA deductibilă” este nedeductibilă în luna decembrie 2012, conform prevederilor art.145 alin.(1) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare”;*

- în cuantum de ... lei de la societatea V... deoarece:

*“Conform prevederilor art.6 din Legea 82/1991, republicată, cu completările și modificările ulterioare;*



(1) Orice operațiune economico - financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ .

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate după caz;

Pct. (2) din OMF. NR.3512/2008 cu modificările și completările ulterioare: Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- conținutul operațiunii economico - financiare și atunci când este necesar temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico - financiare efectuate, după caz.”

Petenta invocă prevederile art.145 (2) lit.a) și art.146 (1) lit. a) - b) din Codul Fiscal.

**Referitor la prezentarea situației de fapt și raportarea situației de fapt la prevederile legale incidente**, petenta susține că exercitarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de existența unui înscris (factură) ce are calitatea de document justificativ, dacă conține toate elementele minimale obligatorii prevăzute la art.... Cod fiscal - fiind emis de un furnizor ce are cod valid de TVA - iar contribuabilul achizitor (la care se ridică problema exercitării dreptului legal de deducere) derulează ulterior operațiuni taxabile în sensul TVA și în scopul desfășurării activităților sale economice, în acord cu obiectul său de activitate.

Petenta arată că se impun următoarele precizări:

- deține facturi care conțin toate cerințele de formă și fond prevăzute de legiuitor;
- actele normative invocate de către organul de inspecție fiscală sunt respectate de petentă, organul de inspecție fiscală neprobând prin nimic încălcarea acestora, ci fac aprecieri nefondate, netemeinice și nelegale;
- toate documentele legate de aceste 2 societăți se depun în anexă pentru verificare;
- pentru societatea V..., organul de inspecție fiscală nu invoca încălcarea niciunui act normativ care are legătura cu dreptul de deducere al TVA-ului.

Se impune, a se aduce spre știință, definiția TVA, potrivit căreia taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect, aplicându-se pe fiecare stadiu al circuitului economic al produsului final, asupra valorii adăugate realizată de producători/prestatori, inclusiv asupra distribuției către consumatorul final.

Petenta precizează că X SRL nu a fost beneficiarul final al lucrării, ci un prestator de servicii care a subcontractat lucrările de construcții.

Taxa pe valoarea adăugată este percepută de către stat la fiecare verigă din cadrul circuitului economic. Mărimea taxei pe care statul trebuie să o încaseze este dată de taxa colectată în aval (de către societate) din care se deduce taxa colectată în amonte (de către furnizor) în condițiile în care acest drept de deducere este îndeplinit (sunt îndeplinite condițiile de fond și formă prevăzute de lege). Prin deducerile pe care legea le prevede și finalmente statul le acordă se asigură caracterul de neutralitate al taxei.

Prin recunoașterea, de către organele de inspecție fiscală, numai a operațiunilor aferente livrărilor efectuate de X SRL către A... SRL, SC E... SRL și Q... I.I., dar nerecunoașterea operațiunilor de achiziție efectuate de X SRL de la Z SRL și V SRL,

operațiuni derulate în același timp și pentru același obiectiv, se încalcă principiul neutralității taxei pe valoarea adăugată, fapt ce conduce astfel în mod eronat, la o dublă impozitare a X SRL. Prima dată prin impozitarea veniturilor obținute declarate și impozitate de contribuabil, iar a doua oară prin impozitarea cheltuielilor urmare a tratării acestora drept cheltuieli nedeductibile, precum și prin neacordarea dreptului de deducere a TVA.

Raportat la cele expuse mai sus, petenta apreciază că a respectat întocmai prevederile legale care reglementează operațiunile comerciale supuse analizei și invocate de organele de inspecție fiscală cuprinse în următoarele acte normative:

- Art.6 (1) (2) din Legea 82/1991, republicată, cu completările și modificările ulterioare;

- Pct. (2) din OMF nr. 3512/2008;

- art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Petenta arată că din cele prezentate mai sus se desprind următoarele **concluzii**:

**a.** Legislația fiscală reglementează exercitarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea cumulativă a unor cerințe de fond și formă, cerințe realizate în ceea ce o privește pe petenta.

Astfel:

- achizițiile bunurilor necesare prestării serviciilor și prestarea serviciilor au fost reale fiind efectuate în scopul realizării de venituri, aspect confirmat de contractele încheiate între părți și de facturile fiscale emise, precum și de plățile efectuate, fiind astfel cuprinse în sfera de aplicare a dreptului de deducere așa cum se prevede la act.145 alin.(2) lit. (a) din Codul fiscal;

- societatea îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere așa cum se prevede la act. 146 alin.1 lit. a din Codul fiscal, factura fiscală fiind întocmită în condițiile act. ... alin. 5 din Codul fiscal;

**b.** Chiar dacă organele fiscale au drept de apreciere asupra stării de fapt fiscale, această apreciere ar trebui să se bazeze pe mijloace de probă, dispozițiile act. 73(2) C.pr.fisc. statuând că: *“Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe baza de probe sau constatări proprii.”*

În situația analizată situația de fapt prezentată mai sus, ne arată că a existat un scop economic al operațiunii comerciale, astfel că invocarea act. 11 alin. 1 din Legea 571/2003 este eronată, nefiind întrunite condițiile pentru ca organele fiscale să nu ia în considerare tranzacția efectuată și să nu acorde dreptul de deducere al TVA;

**c.** Realitatea prestării serviciilor rezultă din starea de fapt ce poate fi constatată la fața locului

Conchizând, pentru argumentele enunțate, petenta apreciază că și-a exercitat în mod legal dreptul de deducere al TVA în sumă de ... lei.

Serviciile prestate au fost reale și au un caracter economic, modul de înregistrare în contabilitate și declarare a facturilor fiscale de către furnizor, nefiind imputabil petentei și neputând constitui o condiție pentru exercitarea dreptului de deducere.

Înalta Curte de Casație și Justiție a arătat în considerentele deciziei nr. 1424/2013 (petenta face trimitere la adresa <http://legeaz.net/spete-contencios-inalta-curte-iccj-2013/decizia-1424-2013>): *“În baza principiului prevalenței substanței asupra formei, relevat și aplicat de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în aceeași*

speță, precum și de Înalta Curte de Casație și Justiție în Decizia nr. 2041/2007, autoritățile publice nu pot aduce restrângeri drepturilor individuale sau impune obligații pe considerente pur formale, în măsura în care acestea nu sunt dublate de considerente ce țin de substanța raporturilor sociale cărora li se adresează.”

În paragrafele 51-53 ale deciziei pronunțate în cauza C-277/14, C.E.J a arătat că determinarea măsurilor care, într-o anumită cauză, pot fi pretinse în mod rezonabil din partea unei persoane impozabile care dorește să exercite dreptul de deducere a TVA-ului pentru a se asigura că operațiunile sale nu sunt implicate într-o fraudă săvârșită de un operator în amonte depinde în mod esențial de circumstanțele respectivei cauze (a se vedea Hotărârea Mahageben și David, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 59, precum și Ordonanța Jagiello, C-33/13, EU:C:2014:184, punctul 37). 52 Deși o astfel de persoană impozabilă poate fi obligată, în cazul în care dispune de indicii care permit să se bănuiască existența unor nereguli sau fraude, să se informeze cu privire la operatorul de la care intenționează să achiziționeze bunuri sau servicii pentru a se asigura de fiabilitatea acestuia, administrația fiscală nu poate impune totuși în general respectivei persoane impozabile, pe de o parte, să verifice dacă emitentul facturii aferente bunurilor și serviciilor pentru care se solicită exercitarea acestui drept dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și dacă și-a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA-ului pentru a se asigura că nu există nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte sau, pe de altă parte, să dispună de documente în această privință (a se vedea în acest sens Hotărârea Mahageben și David, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctele 60 și 61, Hotărârea Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punctul 49, precum și Ordonanța Jagiello, C-33/13, EU:C:2014:184, punctele 38 și 39). 53 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că dispozițiile celei de A șasea directive trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale, precum cea în discuție în litigiul principal, prin care nu i se recunoaște unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA-ului datorat sau achitat pentru bunuri care i-au fost livrate pentru motivele că factura a fost emisă de un operator care trebuie considerat, având în vedere criteriile prevăzute de această reglementare, drept un operator inexistent și că este imposibil să se stabilească identitatea adevăratului furnizor al bunurilor, cu excepția cazului în care se stabilește, în raport cu elemente obiective și fără a se solicita din partea persoanei impozabile verificări a căror sarcină nu îi revine, că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că livrarea menționată era implicată într-o fraudă privind TVA-ul, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.”

Principiul prevalenței substanței asupra formei reprezintă un principiu fundamental al sistemului comun al taxei pe valoare adăugată aplicabil la nivelul uniunii europene, astfel că realitatea operațiunii împreună cu existența documentelor justificative ar trebui să fie suficiente pentru acordarea dreptului de deducere.

Petenta susține că, luând în considerare împrejurările prezentate mai sus, achiziția tuturor bunurilor și serviciilor, de la societățile Z SRL și V... SRL, a fost realizată în folosul realizării activității economice desfășurate de petentă, astfel că taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții, în sumă de ... lei, este deductibilă, fiind întrunite condițiile prevăzute de art. 145 Cod fiscal și toate celelalte reglementari legale în materie.

**I.4. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei  
– Dreptul de deducere al cheltuielilor pentru factura ... din ...2013 emisă către Q... I.I.;**

Petenta invocă prevederile pct. 63. (1) (2) (3) a) b) (4) (5) (6) (7) (8) (9) din ORDIN NR. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene cu referire la corectarea erorilor contabile.

Petenta arată că, în luna decembrie 2012, a emis către Q I.I. factura nr. .../...2012. Factura se referă la c/v cantității de ... mc beton ... și a cantității de ...mc beton .... Se impune precizarea că factura nu are la bază o situație de lucrări, ci doar se facturează cantitatea de material folosită.

În baza facturii se fac următoarele înregistrări contabile:

411 = % ... lei

708 ... lei

4427 ... lei

6021 – 3021 ... lei

Petenta anexează factura nr.../...2012, fișele de magazie aferente și extras din balanța de materiale de unde rezultă descărcarea de materiale respectiv a cantității de ... mc beton ... și a cantității de ...mc beton .... Petenta precizează că nu știe de unde concluzia organului de inspecție fiscală că suma aferentă cheltuielii este ... lei, deoarece înregistrarea contabilă aferentă acestei facturi este de ... lei (așa cum rezultă și din documentele anexate).

După emiterea acestei facturi către Q I.I. s-a solicitat verificarea în fapt a lucrărilor de către un diriginte de șantier, fapt ce a condus la descoperirea erorilor scriptice de înregistrare, în concret că s-a scăzut beton de tip ... în loc de ....

S-a întocmit situația de lucrări și s-au efectuat stornările în luna ...2013, petenta emițând către Q I.I. factura storno ... / ...2013. Factura se refera la stornarea c/v cantității de ... mc beton ... și a cantității de ...mc beton ....

Se impune precizarea că factura nu are la bază o situație de lucrări, ci doar se stornează factura .../...2012 (factură care nu avea la bază situație de lucrări). Petenta arată că atașează fișa de magazie și extras din balanța de materiale de unde rezultă stornarea scriptică a descărcării de materiale, respectiv a cantității de ... mc beton ... și a cantității de ...mc beton ....

Petenta reiterează faptul că, materialul nu a fost returnat, doar au fost anulate înregistrările eronate.

În aceeași zi, următoarea înregistrare, respectiv factura nr. .../...2013 reprezintă refacturarea corectă a betonului, stabilită corect în urma situației de lucrări.

Constatarea organului de inspecție fiscală legată de această factură este: “X SRL emite în luna iunie o factură către Q I.I. nr.../...2013, reprezentând contravaloarea lucrărilor executate, aceasta având la rândul ei situație de lucrări și bon de consum atașate (anexăm copie xerox după toate documentele) și nu este aceeași cu cea stornată, este o operațiune independentă”

Petenta susține că nu știe pe baza căror documente a făcut organul fiscal aceste constatări, dar din documentele pe care le deține (și pe care susține că le anexează la contestație) reies următoarele:

- așa cum rezultă din fișele de magazie anexate, dacă nu se efectua stornarea (respectiv anularea cheltuielii și reîncărcarea stocului) nu se putea scădea cantitatea de material ce rezultă din situația de lucrări, cantitatea de material existentă în stoc nefiind suficientă;

- legat de afirmația “*aceasta având la rândul ei situație de lucrări și bon de consum atașate (anexam copie xerox după toate documentele)*”, petenta are curiozitatea de a ști la ce se referă inspectorii prin această afirmație, câte situații de lucrări au identificat și anexat, deoarece în actele societății se găsește doar o situație de lucrări, cea în urma căreia s-a identificat înregistrarea eronată din luna decembrie și s-au făcut corecțiile din luna iunie;

- din rulajul contului 6021 rezultă anularea cheltuielii aferente facturii .../...2013. Înregistrările contabile aferente facturilor ... și ... din ...2013 sunt:

- pentru factura ...:

411 = % ... lei  
708 ... lei  
4427 ... lei  
6021 = 3021 - ... lei

- pentru factura ...:

411 = % ... lei  
708 ... lei  
4427 ... lei  
6021 = 3021 ... lei

Petenta menționează faptul că își recunoaște culpa de a fi întocmit eronat factura nr. .../...2012, fără a avea la bază o situație de lucrări, dar se impune precizarea că tot petenta a rectificat acest aspect, singura faptă imputabilă petentei fiind faptul că a înregistrat pe cheltuieli în luna decembrie 2012 suma de ... lei, când de fapt suma corectă era de ... lei, astfel datorând majorări calculate la suma de ... lei pentru perioada 25.03.2013 - 25.07.2013

Legat de afirmația organului de inspecție fiscală: “*Deasemenea menționăm ca este greu de stornat beton armat după 6 luni de la turnarea acestuia, deoarece betonul nu este un bun care poate fi returnat și încărcat din nou în gestiunea societății*” în opinia petentei, este o afirmație tendențioasă deoarece rezultă clar din documente că această stornare a fost scriptică, nefiind un retur factic, ci doar o rectificare a unor înregistrări contabile eronate.

Pe cale de consecință, cheltuiala a fost corect înregistrată, în scopul desfășurării activității, astfel că petenta susține că are dreptul de a deduce cheltuiala în cuantum de ... lei, nedatorând impozit suplimentar în valoare de ... lei, stabilit netemeinic și nelegal.

#### **I.5. Cu privire la impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei – Dreptul de deducere al cheltuielilor și al TVA-ului aferent facturii ... din ...2014 emisă către S SRL ...;**

Petenta arată că în luna decembrie 2014 societatea X SRL emite societății S SRL, facturi în valoare de ... lei, astfel:

“*factura .../10.12.2014 în valoare de ... lei,*

*factura .../...2014 în valoare de ... lei*  
*factura .../...2014 în valoare de ... lei*  
*... lei”*

Se impune precizarea că lucrările la societatea S... SRL au fost făcute pe fonduri europene, situațiile de lucrări fiind verificate foarte temeinic, pe cale de consecință și decontarea facturilor a fost verificată de finanțatorul care a efectuat plata acesteia.

Factura cu nr. .../...2014 a fost întocmită inițial în mod eronat, acest lucru constatându-se după transmiterea ei beneficiarului, care a solicitat refacerea cu sumele corecte. Factura a fost corectată ca și forma fizică/scriptică și retransmisă, dar în contabilitatea petentei s-a omis rectificarea înregistrărilor contabile. Se impun următoarele precizări:

- programul de gestiune nu este conectat cu programul de contabilitate;
- cine face înregistrarea în programul de gestiune nu face și înregistrările contabile;
- petenta are serviciul de contabilitate externalizat, de aceea durează până când unele modificări în documente sunt rectificate, aceste erori fiind identificate, de obicei, în urma inventarierilor anuale sau punctajelor cu clienții/furnizorii;
- în contabilitatea societății S... înregistrarea s-a făcut în conformitate cu factura refăcută (petenta anexează fișa contului 401 - X transmisă de societatea S...);
- dacă nu se îndrepta eroarea de înregistrare contabilă nu s-ar fi închis avansurile la finalul anului 2015 (petenta anexează situația avansurilor și închiderea acestora pentru tot contractul cu societatea S... SRL);
- rectificarea s-a făcut în luna decembrie 2015, conform fișelor anexate, ca urmare a confirmărilor de sold;
- pentru stabilirea TVA-ului suplimentar în quantum de ... lei, organul de inspecție fiscală nici măcar nu invocă ce anume din legislație a încălcat petenta (dar inserează art 145 și 146 care se referă la dreptul de deducere și nu are aplicabilitate în cazul de față). Se limitează la afirmația: *“Considerăm că în mod nejustificat și fără document emis către beneficiar (fără factură) doar în baza notelor contabile menționate a fost stornat după un an TVA colectată în sumă de ... lei”* fără a proba sau întemeia în concret concluzia.

Petenta susține că afirmațiile organului de inspecție fiscală:

- *“Având în vedere cele prezentate s-a constatat că societatea a diminuat în anul 2015, în luna decembrie, contul 704 “venituri din prestări servicii și lucrări efectuate” cu suma de ... lei, fără să emită în acest sens o factură către S SRL, decât în baza notelor contabile menționate mai sus și a facturii emise în anul 2014 în luna decembrie”;*
- *“Menționăm că în situația de lucrări întocmită pentru S SRL sunt cuprinse săpături, manoperă, turnat betoane etc., fapt care determină organele de inspecție să considere încă o dată că nu putea storna factura de venituri cu lucrări executate în urma cu un an (respectiv 2014)”.*

sunt netemeinice, încălcându-se, de către organul de inspecție fiscală, prevederile art.6, art 12, art 55, art 73(2) din Codul de Procedură fiscală:

Și invocarea prevederilor art.11 este nelegală, deoarece organul de inspecție fiscală se prevalează prevederilor art.11 alin.( 1) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare: *“La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod autoritățile fiscale pot reîncadra forma unei*

tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.” deoarece îl aplică doar petentei când în mod corect și legal, dacă asta este realitatea dâșilor, trebuia, în oglindă, să facă corecțiile și la societatea S... SRL.

Petenta arată că a reținut din motivarea deciziei de impunere că “obligăția” petentei era să știe ce au declarat în 394 societățile Z și V... și actele comerciale cu aceste societăți nu sunt” reale” datorită acestei declarații. În cazul societății S... nu mai are relevanță această declarație 394? Acum nu contează ce au declarat dâșii pentru a se verifica cuantumul total al tranzacțiilor între cele 2 societăți?

În esență totul se rezumă la înregistrarea corectă a facturii .../...2014 refăcută (și predată organului de inspecție fiscală încă o dată atunci când a înregistrat punctul de vedere al petentei la raport), care trebuia înregistrată la data de ...2014, astfel:

4111 - %  
 704 ...  
 4427 ...  
 ...

În fapt, petenta arată că înregistrarea a fost următoarea:

Cont contabil folosit	Înregistrare eronată la ...2014	Înregistrare corectă Îndreptare eroare la ...2015
704	...	- ...
4427	...	- ...
472	- ...	...
4427	- ...	...
472	- ...	...
4427	- ...	...
704		...
4427		...
	169.304,6	0

Petenta menționează că volumul de lucrări la aceasta societate a fost foarte mare, fapt care a generat posibilitatea de înregistrări eronate, iar afirmația “sunt cuprinse săpături, manoperă, turnat betoane, etc.” este tendențios interpretată deoarece nu s-au “stornat venituri cu lucrări executate în urma cu un an (respectiv 2014)”, ci s-a făcut o corecție la o înregistrare eronată, fapt care nu contravine prevederilor legislative. Înregistrarea eronată din luna decembrie 2014 a condus la plata în avans a unui impozit nedatorat la 31.12.2014.

Petenta susține că probează aceasta cu următoarele documente:

- factura .../...2014 inițială;
- factura .../...2014 refăcută,
- jurnal de vânzări 2015, pentru a se observa că baza impozabilă nu este modificată;
- fișă cont 401, pusă la dispoziție de către societatea S..., pentru a se vedea în oglindă sumele înregistrate de dâșii.

Pe cale de consecință, cheltuiala a fost corect înregistrată/stornată, TVA-ul colectat a fost corect rectificat, astfel că petenta nu datorează impozit suplimentar în valoare de ... lei și nici TVA în cuantum de ... lei, pentru corectarea înregistrării facturii .../...2014, deoarece aceste sume au fost stabilite netemeinic și nelegal ce atrage nulitatea.

În final, ca un corolar al tuturor celor arătate mai sus, petenta susține că a demonstrat că respectă toate obligațiile prevăzute în legislație, toate tranzacțiile au conținut economic, care rezultă din contracte, facturi și situații de lucrări, realitatea prestării serviciilor rezultă din starea de fapt ce poate fi constatată la fața locului și din faptul ca beneficiarul final a plătit lucrările efectuate. Toate plățile au fost făcute prin virament bancar către subantreprenori, iar organul de inspecție fiscală arată că petenta și-a îndeplinit toate obligațiile declarative. Motivele respingerii dreptului de deducere nu sunt imputabile petentei. Accesul liber al persoanei la o activitate economică, libera inițiativă și exercitarea acestora sunt garantate, în condițiile legii, iar statul trebuie să recunoască dreptul la a desfășura o activitate economică, cu respectarea dispozițiilor legale.

În drept, petenta invocă art. 268-270 din Legea nr. 207/2015, precum și dispozițiile legale indicate în cuprinsul contestației, anexând o serie de documente în susținere.

## **II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP ... – Inspecție Fiscală, prin Decizia de impunere nr..../...2017 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..../...2017, au constatat următoarele:**

Prin Decizia de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei obligații fiscale suplimentare în sumă totală de ... lei, astfel:

... lei - impozit pe profit;

... lei - TVA suplimentară.

Petenta contestă doar suma parțială de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit;

... lei - TVA suplimentară.

### **II.1. Referitor la suma de ... lei reprezentând:**

**... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;**

**... lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;**

Organele de inspecție fiscală au constatat că X SRL a înregistrat în luna decembrie 2012, contravaloarea prestărilor de servicii aferentă facturilor emise de către Z SRL în componența contului 628 “cheltuieli cu prestări de servicii”, în sumă de ... lei, iar contravaloarea TVA aferentă prestărilor de servicii din facturile emise de către Z SRL în componența contului 4426 “taxa pe valoarea adăugată dedusă”, în sumă totală de ... lei.

Facturile emise de către Z SRL reprezentând contravaloarea prestărilor de servicii înregistrate în luna decembrie 2012, sunt în sumă totală de 1.511.064 lei, din care TVA în sumă ... lei, astfel;

-factura nr. .../...2012	... lei	TVA = ... lei
-factura nr. .../...2012	... lei	TVA = ... lei
-factura nr..../...2012	... lei	TVA = ... lei



-factura nr.../...2012	... lei	TVA = ... lei
-factura nr.../...2012	... lei	TVA = ... lei
-factura nr.../...2012	... lei	TVA = ... lei
-factura nr.../...2012	...lei	TVA = ... lei
-factura nr.../...2012	... lei	TVA = ... lei
-factura nr.../...2012	... lei	TVA = ... lei
<b>Total</b>	<b>... lei</b>	<b>... lei</b>

Organele de inspecție fiscală au menționat că din informațiile transmise de către inspectorii antifrauda din cadrul A.N.A.F. – D.G.A.F. – D.R.A.F. ... se constată următoarele:

Z SRL are activitatea suspendată din data de 22.02.2013 aceasta a avut ca obiect principal de activitate “Intermedieri în comerțul cu produse diverse” cod CAEN 4619, iar din data de ...2013 a fost declarat inactiv.

De asemenea în baza de date ANAF, Z SRL figurează cu cazier fiscal, nu are personal angajat în sensul că nu are depuse declarații privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, a impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate formular D112 de la înființare până în prezent.

Nu există o persoană împuternicită, care utilizează certificat digital pentru relațiile Z SRL cu organul fiscal teritorial.

De asemenea din analiza declarațiilor informative D394 depuse și raportate organului fiscal teritorial competent, rezultă că Z SRL are furnizor principal X SRL societate care la rândul ei are un comportament fiscal inadecvat, facturile emise de aceasta reprezintă documente fictive, care se interpun (circuit scriptic al documentelor) între bunurile achiziționate de parteneri în mod ilicit, fiind folosite doar ca și documente pentru înregistrarea unor cheltuieli fictive și a unei taxe pe valoarea adăugată fictivă cu scopul diminuării masei impozabile a contribuabililor.

Organele de inspecție fiscală din cadrul ANAF au luat Nota explicativă domnului S... N... – administratorul Z SRL care precizează următoarele: *“Z SRL nu a desfășurat activitate de niciun fel și de nicio natură de la înființare până în prezent și societatea nu a avut personal angajat niciodată. Nu am deținut și nici nu am în posesie acte referitoare la o activitate a societății și nici nu am cunoștință de emiterea sau primirea de contracte și facturi în numele societății. Nu am avut contabil și nu am beneficiat de servicii de contabilitate de nici un fel, iar referitor la depunerea de declarații fiscale, singurele declarații au fost depuse și semnate de mine de la începutul societății pentru perioada martie – iulie 2012. După acea perioada fiind împuternicit, conform procurii nr. .../...2012, domnul S...”*

Societatea a fost plătitoare de TVA în perioada 27.03.2012 - 22.02.2013 din data de ...2013 a fost declarată inactivă în baza propunerii organelor de inspecție fiscală.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că operațiunea desfășurată între Z SRL și X SRL nu sunt operațiuni reale, fiind disimulată realitatea prin crearea aparenței existenței unor operațiuni care în fapt nu s-au efectuat scopul fiind acela de a emite facturi aparant legale pe baza cărora au fost diminuate obligațiile fiscale datorate bugetului de stat.

Organele de inspecție fiscală au invocat prevederile:

- art.6 alin.(1) (2) din Legea 82/1991, republicată, cu completările și modificările ulterioare, coroborate cu precizările pct.(2) din OMF nr. 3512/2008 cu modificările și completările ulterioare.
- art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.12 din HG 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.
- art.21 alin.(4) lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au arătat că potrivit pct.44 din HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare: *“Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrierilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, conform reglementarilor contabile în vigoare.”*

Conform prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare: *“La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în intelesul prezentului cod autoritățile fiscale pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.”*

Având în vedere cele prezentate rezultă că prestările de servicii efectuate de către Z SRL în luna decembrie 2012, nu puteau fi efectuate deoarece nu sunt angajați, nu are utilaje înregistrate la societate, iar administratorul acesteia nu recunoaște că ar fi efectuat aceste prestări de servicii și nici nu ar fi avut cum o persoana (administratorul) să efectueze prestări de servicii în construcții.

Contractul cu Z SRL și situația de lucrări și situația de lucrări aferentă, precum și facturile în original nu se găsesc la documentele contabile ale societății, acestea fiind anexate în dosarul de cercetare penală nr.../P/2013 după cum rezultă din Nota explicativă dată de dl. J..., în calitate de administrator al X SRL, care a precizat următoarele: *“contractul cu Z SRL și situația de lucrări nu lipsesc, ele există în original în dosarul Penal nr.../P/2013, fiind predate la solicitarea IPJ ... - Serviciul de Investigație a Fraudelor”*, organele de inspecție fiscală menționând că nu au intrat în posesia contractului și a situației de lucrări.

Având în vedere faptul că X SRL a înregistrat în evidența contabilă facturi de achiziții de la Z SRL, a determinat organele de inspecție fiscală să considere că facturile nu reflectă realitatea, nu sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, respectiv TVA nu este deductibilă.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- suma de ... lei înregistrată în evidența contabilă a X SRL în componența contului 628 *“cheltuieli cu serviciile prestate”* este nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului 2012, conform prevederilor art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.f) și lit.m) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, stabilind un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei (... lei x 16 % = ... lei).
- suma de ... lei înregistrată în luna decembrie 2012 în evidența contabilă a X SRL în componența contului 4426 *“TVA deductibilă”* este nedeductibilă, conform prevederilor art.145 alin.(1) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, stabilind o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei.

## II.2. Referitor la suma de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;

... lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;

Organele de inspecție fiscală au constatat că X SRL a înregistrat în bilanța de verificare aferentă anului 2012, în componența contului 628 “*alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*”, respectiv în contul 6021 “*cheltuieli cu materialele*” servicii și materiale de construcții facturate de către V SRL.

Facturile emise de către V... SRL reprezentând contravaloare prestările de servicii înregistrate în contul 628 în perioada ...2012 – ...2012 , sunt în sumă de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, astfel;

-factura nr.../...2012	... lei	TVA = ... lei
-factura nr.../...2012	... lei	TVA = ... lei
-factura nr.../...2012	... lei	TVA = ... lei
-factura nr.../...2012	... lei	TVA = ... lei
-factura nr.../...2012	... lei	TVA = ... lei
<u>Total</u>	<u>... lei</u>	<u>... lei</u>

X SRL a înregistrat contravaloarea prestărilor de servicii aferentă facturilor emise de către SC V... SRL cu sediul în ..., în componența contului 628 “*cheltuieli cu prestări de servicii*” (... lei), respectiv în contul 6021 “*cheltuieli cu materialele*” (... lei) în trim. IV 2012, și pentru care a dedus o taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei înregistrată în componența contului 4426 “*TVA deductibilă*”.

Conform Adresei emise de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ..., Administrația Județeană a Finanțelor Publice ..., Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 4, înregistrată la Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii ... sub nr.../...2016: “*există suspiciunea ca operațiunile nu sunt reale, V SRL este implicată în circuite tranzacționale prin emiterea de facturi în scopul diminuării obligațiilor fiscale la beneficiar. Pentru operațiunile în care V SRL a fost implicată, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP ... au procedat la sesizarea Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția de Investigație a Infraacțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Serviciul Teritorial ...*”.

Din informațiile existente în baza de date ANAF – INFOPC, V SRL are obiect principal de activitate: “*Comerț cu amănuntul de piese și accesorii pentru autovehicole*”.

V SRL a fost declarată inactivă din data de ...2013 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor fiscale declarative, are cazier fiscal nu este plătitoare de TVA din ...2013.

De asemenea în baza de date ANAF, V SRL figurează cu cazier fiscal, nu are personal angajat în sensul că nu are depuse declarații privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, a impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate formular D112 în perioada verificată.

De asemenea, organele de inspecție fiscală din analiza declarațiilor informative D394 depuse și raportate organului fiscal teritorial competent, au constatat că V SRL are furnizori principali:

- A... SRL (CUI ...) nu declară livrarea către V SRL;
- E... SRL (CUI ...) nu declară livrarea către V SRL;
- C...SA (CUI ...) nu declară livrarea către V SRL;
- M... SRL (...) nu declară livrarea către V SRL;

e) N...SRL (...) nu declară livrarea către V SRL;

f) Al... SRL (...) nu declară livrarea către V SRL;

X SRL a încheiat contract nr. .../...2012 cu V SRL: *“obiectul contractului fiind lucrări amenajare curte”*, fără să întocmească situație de lucrări.

Societățile menționate care au emis facturi către V SRL la rândul lor au un comportament fiscal inadecvat, facturile emise de aceasta reprezintă documente fictive, care se interpun (circuit scriptic al documentelor) între bunurile achiziționate de parteneri în mod ilicit, fiind folosite doar ca și documente pentru înregistrarea unor cheltuieli fictive și a unei taxe pe valoarea adăugată fictivă cu scopul diminuării masei impozabile a contribuabililor.

Având în vedere cele prezentate organele de inspecție fiscală au concluzionat că operațiunea desfășurată între V SRL și X SRL nu sunt operațiuni reale, fiind disimulată realitatea prin crearea aparenței existenței unor operațiuni care în fapt nu s-au efectuat scopul fiind acela de a emite facturi aparant legale pe baza cărora au fost diminuate obligațiile fiscale datorate bugetului de stat.

De asemenea organele de inspecție fiscală au menționat că plățile către V SRL au fost făcute în aceeași zi în trei bănci diferite Banca ..., ... și ... SA.

Cu privire la acest aspect s-a luat Notă explicativă domnului J... în calitate de administrator la SC X SRL, acesta precizând următoarele: *“Am plătit în trei bănci diferite în aceeași zi la solicitarea acestuia, plățile au fost efectuate la indicațiile acestuia, probabil în funcție de CEC-uri, BO care le avea spre decontare în băncile comunicate până la concurența sumei care o datora.”*

Organele de inspecție fiscală au invocat prevederile:

- art.6 alin.(1) (2) din Legea 82/1991, republicată, cu completările și modificările ulterioare, coroborate cu precizările pct.(2) din OMF nr. 3512/2008 cu modificările și completările ulterioare.

- art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.12 din HG 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

- art.21 alin.(4) lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au arătat că potrivit pct.44 din HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare: *“Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, conform reglementarilor contabile în vigoare.”*

Conform prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare: *“La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în intelesul prezentului cod autoritățile fiscale pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.”*

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- suma de ... lei înregistrată în evidența contabilă a X SRL în componența contului 628 *“cheltuieli cu serviciile prestate”*, respectiv 6021 *“cheltuieli cu materiale consumabile”* este nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului 2012, conform prevederilor art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.f) și m) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, stabilind un impozit pe profit stabilit suplimentar aferent trimestrului IV 2012 în sumă de ... lei (... x 16% = ...).

- suma de ... lei înregistrată în luna decembrie 2012 în evidența contabilă a X SRL în componența contului 4426 “TVA deductibilă” este nedeductibilă, conform prevederilor art.145 alin.(1) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, stabilind o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei.

### **II.3. Referitor la suma de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar;**

Organele de inspecție fiscală, din analiza prin sondaj a documentelor primare, a notelor contabile și a situației stocurilor de materiale organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2013, societatea a emis către Q I.I. factura nr..../...2013, prin care stornează cantitatea de ... mc beton ... și cantitatea de ...mc beton ..., iar valoarea fără TVA stornată este în sumă de ... lei.

Suma de ... lei a fost stornată din componența contului 708 “*venituri din activități diverse*”.

Din analiza documentelor contabile ale societății, organele de inspecție fiscală au constatat că nu este încărcată în stocuri cantitatea de beton care a fost stornată (conform balanței stocurilor aferentă perioadei ...2013 – ...2013) și nici cheltuiala nu a fost stornată.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că dacă X SRL a stornat vânzarea către Q I.I. trebuia să încarce în gestiune contravaloarea betonului deoarece când l-a vândut, societatea a efectuat următoarea înregistrare:

411 = %	...
708	...
4427	...

6021 = 3021 ... (valoarea din gestiune a betonului armat).

De asemenea, s-a menționat că este greu de stornat beton armat după 6 luni de la turnarea acestuia, deoarece betonul nu este un bun care poate fi returnat și încărcat din nou în gestiunea societății.

Având în vedere cele prezentate, organele de inspecție fiscală au considerat că la stornarea venitului trebuia stornată și cheltuiala aferentă, conform prevederilor Legii contabilității 82/1991, republicată.

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL emite în luna ...2013 o factură către Q I.I. nr. .../...2013 reprezentând contravaloare lucrări executate, aceasta având la rândul ei situație de lucrări și bon de consum atașate (copie xerox după toate documentele) și nu este aceeași cu cea stornată este o operațiune independentă.

Organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.11 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.44 din HG 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Conform prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare: “*La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în intelesul prezentului cod autoritățile fiscale pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.*”

În consecință, având în vedere cele menționate, organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe profit având în vedere cheltuiala nedeductibilă în sumă de ...

lei, stabilind un impozit pe profit stabilit suplimentar aferent anului 2013 în sumă de ... lei (... x 16%), în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1), art.17 și 19 din Legea nr. 571/2013 cu completările și modificările ulterioare.

#### **II.4. Referitor la suma de ... lei reprezentând:**

**... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;**

**... lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.**

Referitor la stornarea facturii nr. .../...2014, prin Nota contabilă în data de 01.12.2015 (după 1 an) cu valoarea de ... lei de pe venituri și cu suma de ... lei TVA (... lei – ... lei), organele de inspecție fiscală, în urma verificării efectuate, au constatat că în luna decembrie 2015 în evidența contabilă este înregistrată următoarea înregistrare a facturii nr. .../01.12.2015:

411 = 704 - ...

411 = 4427 - ...

411 = 472 ...

411 = 4427 ...

411 = 472 ...

411 = 4427 ...

411 = 704 ...

411 = 4427 ...

Situația în componența conturilor în luna decembrie 2015 fiind următoarea:

cont 704 = - ... lei (- ... +...)

cont 4427 = 0 lei (-... + ... +... + ...)

cont 472 = ... lei (... + ...)

Organele de inspecție fiscală au menționat că societatea nu are factură emisă pentru înregistrarea contabilă menționată în luna decembrie 2015, nu este cuprinsă în declarația 394 privind achizițiile/livrările la intern și nici în jurnalul de vânzări al societății.

Organele de inspecție fiscală au constatat că factura nr.... a fost emisă de către X SRL în data de ...2014 către S SRL ....

În luna decembrie 2014, societatea a înregistrată în evidența contabilă, astfel:

411 = 472 - ...

411 = 4427 - ...

411=472 - ...

411=4427 - ...

411= 704 ...

411=4427 ...

Situația conturilor în luna decembrie 2014 este următoarea:

cont 704 = ... lei

cont 472 = - ... lei (- ... + (- ...)

cont 4427 = ... lei (-... + (-...) + ...)

Având în vedere cele prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a diminuat în anul 2015, în luna decembrie, contul 704 “*venituri din prestări servicii și lucrări efectuate*” cu suma de ... lei, fără să emită în acest sens o factură către S SRL decât în baza notelor contabile menționate mai sus și a facturii emise în anul 2014 în luna decembrie.

TVA aferentă acestei facturi a fost de asemenea stornată cu nota contabilă menționată în luna decembrie 2015. Astfel TVA în sumă de ... lei (... x 24%) a fost stornată cu notele contabile menționate mai sus, rămânând doar suma de ... lei TVA colectată.

Organele de inspecție fiscală au menționat că în situația de lucrări întocmită pentru S SRL sunt cuprinse săpături, manoperă, turnat betoane, etc, fapt care determină organele de inspecție fiscală să considere încă o dată că nu se putea storna factura de venituri cu lucrări executate în urmă cu un an (respectiv 2014).

Organele de inspecție fiscală au invocat prevederile:

- art.6 alin.(1) (2) din Legea 82/1991, republicată, cu completările și modificările ulterioare, coroborate cu precizările pct.(2) din OMF nr. 3512/2008 cu modificările și completările ulterioare.
- art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.12 din HG 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.
- art.21 alin.(4) lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au arătat că potrivit pct.44 din HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare: *“Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, conform reglementarilor contabile în vigoare.”*

Conform prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare: *“La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în intelesul prezentului cod autoritățile fiscale pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.”*

În consecință, având în vedere cele prezentate, pentru suma de ... lei, stornată de pe venituri în mod nejustificat, organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit suplimentar, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1), art.19 și 17 din Legea nr.571/2003, în sumă de ... lei (scadent la 25.03.2016), precum și o TVA suplimentară în sumă de ... lei aferentă lunii decembrie 2015 (scadentă la 25.01.2016).

**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:**

DGRFP Timișoara a fost sesizată de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, cu adresa nr. .../...2017, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../...2017, asupra contestației depusă de X SRL din ..., având sediul social în ..., ... înregistrată la ORC ... sub nr. ..., ..., reprezentată prin dl. Y, în calitate de administrator.

Prin Decizia de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei obligații fiscale suplimentare în sumă totală de ... lei, astfel:

- ... lei - impozit pe profit;
- ... lei - TVA suplimentară;

Petenta contestă doar suma parțială de ... lei reprezentând:  
... lei - impozit pe profit;  
... lei - TVA suplimentară;

### **III.1. Referitor la suma de ... lei reprezentând:**

**... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;**

**... lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar,**

*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 cu privire la acest capăt de cerere, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au menționat faptul că în legătură cu operațiunile derulate de X SRL cu Z SRL a existat suspiciunea că operațiunile nu sunt reale, având în vedere că administratorul Z SRL a declarat că nu a desfășurat activitate de niciun fel și de nicio natură de la înființare până în prezent și societatea nu a avut personal angajat niciodată, iar petenta susține că contractul cu Z SRL și situația de lucrări există în original în dosarul Penal nr. .../P/2013, fiind predate la solicitarea IPJ ... - Serviciul de Investigație a Fraudelor.*

**În fapt**, X SRL a înregistrat în luna decembrie 2012, contravaloarea prestărilor de servicii aferentă facturilor emise de către Z SRL în componența contului 628 “cheltuieli cu prestări de servicii”, în sumă de ... lei, iar contravaloarea TVA aferentă prestărilor de servicii din facturile emise de către Z SRL în componența contului 4426 “taxa pe valoarea adăugată dedusă”, în sumă totală de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că operațiunile desfășurate între Z SRL și X SRL nu sunt operațiuni reale, fiind disimulată realitatea prin crearea aparenței existenței unor operațiuni care în fapt nu s-au efectuat scopul fiind acela de a emite facturi aparant legale pe baza cărora au fost diminuate obligațiile fiscale datorate bugetului de stat, prestările de servicii efectuate de către Z SRL în luna decembrie 2012, nu puteau fi efectuate deoarece nu sunt angajați, nu are utilaje înregistrate la societate, iar administratorul acesteia nu recunoaște că ar fi efectuat aceste prestări de servicii și nici nu ar fi avut cum o persoană (administratorul) să efectueze prestări de servicii în construcții. Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat că facturile nu reflectă realitatea, nu sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, respectiv TVA nu este deductibilă, stabilind un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei și o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei.

În speță, învederăm faptul că organele de inspecție fiscală au constatat că:

- din informațiile transmise de către inspectorii antifrauda din cadrul A.N.A.F. – D.G.A.F. – D.R.A.F. ... se constată următoarele: Z SRL are activitatea suspendată din data de 22.02.2013 aceasta a avut ca obiect principal de activitate “Intermedieri în comerțul cu produse diverse” cod CAEN 4619, iar din data de ...2013 a fost declarat inactiv;
- în baza de date ANAF, Z SRL figurează cu cazier fiscal, nu are personal angajat în sensul că nu are depuse declarații privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, a impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate formular D112 de la înființare până în prezent;



- nu există o persoană împuternicită, care utilizează certificat digital pentru relațiile Z SRL cu organul fiscal teritorial;
- din analiza declarațiilor informative D394 depuse și raportate organului fiscal teritorial competent, rezultă că Z SRL are furnizor principal X SRL societate care la rândul ei are un comportament fiscal inadecvat, facturile emise de aceasta reprezintă documente fictive, care se interpun (circuit scriptic al documentelor) între bunurile achiziționate de parteneri în mod ilicit, fiind folosite doar ca și documente pentru înregistrarea unor cheltuieli fictive și a unei taxe pe valoarea adăugată fictivă cu scopul diminuării masei impozabile a contribuabililor;
- organele de inspecție fiscală din cadrul ANAF au luat Nota explicativă domnului S... N... – administratorul Z SRL care precizează următoarele: *“Z SRL nu a desfășurat activitate de niciun fel și de nicio natură de la înființare până în prezent și societatea nu a avut personal angajat niciodată. Nu am deținut și nici nu am în posesie acte referitoare la o activitate a societății și nici nu am cunoștință de emiterea sau primirea de contracte și facturi în numele societății. Nu am avut contabil și nu am beneficiat de servicii de contabilitate de nici un fel, iar referitor la depunerea de declarații fiscale, singurele declarații au fost depuse și semnate de mine de la începutul societății pentru perioada martie – iulie 2012. După acea perioadă fiind împuternicit, conform procurii nr. .../...2012 domnul S... ”;*
- contractul cu Z SRL și situația de lucrări și situația de lucrări aferentă, precum și facturile în original nu se găsesc la documentele contabile ale societății, acestea fiind anexate în dosarul de cercetare penală nr.../P/2013, după cum rezultă din Nota explicativă dată de dl. J..., în calitate de administrator al X SRL, care a precizat următoarele: *“contractul cu Z SRL și situația de lucrări nu lipsesc, ele există în original în dosarul Penal nr.../P/2013, fiind predate la solicitarea IPJ ... - Serviciul de Investigație a Fraudelor”*, organele de inspecție fiscală menționând că nu au intrat în posesia contractului și a situației de lucrări,

iar organele de inspecție fiscală prin Referatul nr. .../...2017 cu propuneri de soluționare a contestației, au precizat că:

*“nu a fost formulată sesizare penală în legătură cu sumele stabilite prin raportul de inspecție fiscală .../...2017 și cuprinse în Decizia de impunere .../...2017 (A fost făcută Sesizare Penală în cazul Z SRL și V SRL ca urmare și societatea verificată a fost implicată în cercetări fapt pentru care și exemplarele originale ale facturilor emise de către Z SRL erau ridicate de către organele de cercetare penală la dosarele contabile aflându-se doar copii xerox)”*.

Astfel, în considerarea faptului că prin contestația formulată, reprezentantul legal al petentei X SRL, dl. Y, arată că:

*“nerecunoașterea operațiunilor de achiziție efectuate de X SRL de la Z SRL ..., operațiuni derulate în același timp și pentru același obiectiv, se încalcă principiul neutralității taxei pe valoarea adăugată, fapt ce conduce astfel în mod eronat, la o dublă impozitare a X SRL. Prima dată prin impozitarea veniturilor obținute declarate și impozitate de contribuabil, iar a doua oară prin impozitarea cheltuielilor urmare a tratării acestora drept cheltuieli nedeductibile, precum și neacordarea dreptului de deducere a TVA.”*,

iar după cum rezultă din Nota explicativă dată de dl. J..., în calitate de administrator al X SRL, s-au declarat următoarele: *“contractul cu Z SRL și situația de lucrări nu lipsesc, ele există în original în dosarul Penal nr.../P/2013, fiind predate la solicitarea IPJ ... - Serviciul de Investigație a Fraudelor”,*

urmare a faptului că Z SRL a făcut obiectul dosarului penal nr.../P/2013, în care Serviciul de Investigare a Fraudelor din cadrul Inspectoratului de Poliție Județean ... a efectuat cercetării cu privire la relațiile comerciale cu X SRL, iar în dosarul în cauză a fost solicitată și o expertiză fiscală judiciară având printre obiective:

*“obiectivul nr.2: Să stabilească expertul dacă lucrarea care face obiectul contractului de subantrepriză dintre X SRL și Z SRL a fost efectuată”,*

D.G.R.F.P Timișoara, Serviciul Soluționare Contestații, cu adresa nr. .../...2017 a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul ..., să comunice:

- dacă în dosarul penal nr.../P/2013, se efectuează acte de urmărire și cercetare penală în legătură cu operațiunile derulate de X SRL cu Z SRL în luna decembrie 2012;

- dacă dlui. J..., CNP: ..., în calitate de administrator al X SRL, i-a fost angajată răspunderea penală în legătură cu operațiunile desfășurate cu partenerul Z SRL.

Până la data soluționării contestației Parchetului de pe lângă Tribunalul ... nu a răspuns la cele solicitate în ceea ce privește dosarul penal nr.../P/2013 în legătură cu operațiunile derulate de X SRL cu Z SRL.

**În drept**, Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precizează:

*“ART.2 Obiectul și sfera de aplicare a Codului de procedură fiscală*

*(1) Codul de procedură fiscală reglementează drepturile și obligațiile părților din raporturile juridice fiscale privind administrarea creanțelor fiscale datorate bugetului general consolidat, indiferent de autoritatea care le administrează, cu excepția cazului când prin lege se prevede altfel.”*

*“ART.3 Raportul Codului de procedură fiscală cu alte acte normative*

*(1) Prezentul cod constituie procedura de drept comun pentru administrarea creanțelor prevăzute la art. 2.*

*(2) Unde prezentul cod nu dispune, se aplică prevederile Codului civil și ale Codului de procedură civilă, republicat, în măsura în care acestea pot fi aplicabile raporturilor dintre autorități publice și contribuabili/plătitori.”*

*“ART. 6 Exercițarea dreptului de apreciere*

*(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același*

contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.

(3) Ori de câte ori organul fiscal trebuie să stabilească un termen pentru exercitarea unui drept sau îndeplinirea unei obligații de către contribuabil/plătitor, acesta trebuie să fie rezonabil, pentru a da posibilitatea contribuabilului/plătitorului să își exercite dreptul sau să își îndeplinească obligația. Termenul poate fi prelungit, pentru motive justificate, cu acordul conducătorului organului fiscal.”

“ART. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(1) În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.

(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.

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

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.”

Conform art.277 alin.(1) lit.b) alin.(3) și art. 279 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, ce face referire la suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă, se prevede:

„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:

[...] 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.”

„ART.279 Soluții asupra contestației

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

De asemenea art. 413 din Legea nr.134/2010, Codul de procedură civilă din 1 iulie 2010 (republicat), dispune:

„*ART. 413 Suspendarea facultativă*

*(1) Instanța poate suspenda judecata:*

*1. când dezlegarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența ori inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți;*

*2. când s-a început urmărirea penală pentru o infracțiune care ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra hotărârii ce urmează să se dea, dacă legea nu prevede altfel;*

*3. în alte cazuri prevăzute de lege.*

*(2) Suspendarea va dura până când hotărârea pronunțată în cauza care a provocat suspendarea a devenit definitivă.”*

Față de cele arătate mai sus, învederăm faptul că organele administrativ - jurisdicționale, respectiv Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, în legătură cu operațiunile derulate de X SRL cu Z SRL, nu se pot 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 operațiunile derulate de Z SRL, potrivit principiului de drept “*penalul ține în loc civilul*”.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../...2017, contestată, și stabilirea caracterului infracțional al operațiunilor derulate de X SRL cu Z SRL ar putea exista o interdependență de care să depindă soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că în speță, prin operațiunile înregistrate pe lanțul de tranzacționare dintre Z SRL și X SRL, 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 atât de societate petentă, cât și de partenerii săi de afaceri. 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, impozitul pe profit.

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 doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor 2 acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar, pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței unor fapte penale, astfel încât se reține că instituția suspendării este deosebit de utilă pentru realizarea unei optime administrări a justiției, fiind menită să preîntâmpine pronunțarea unor hotărâri greșite sau contradictorii.

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

legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele contabile a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr.272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

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, iar în condițiile în care organele de inspecție fiscală au menționat că potrivit:

- Notei explicative a domnului S... N... – administratorul Z SRL care precizează următoarele: “Z SRL nu a desfășurat activitate de niciun fel și de nicio natură de la înființare până în prezent și societatea nu a avut personal angajat niciodată. Nu am deținut și nici nu am în posesie acte referitoare la o activitate a societății și nici nu am cunoștință de emiterea sau primirea de contracte și facturi în numele societății. Nu am avut contabil și nu am beneficiat de servicii de contabilitate de nici un fel, iar referitor la depunerea de declarații fiscale, singurele declarații au fost depuse și semnate de mine de la începutul societății pentru perioada martie – iulie 2012. După acea perioada fiind împluternicit, conform procurii nr. .../...2012, domnul S...”

- Notei explicative dată de dl. J..., în calitate de administrator al X SRL, care a precizat următoarele: “contractul cu Z SRL și situația de lucrări nu lipsesc, ele există în original în dosarul Penal nr..../P/2013, fiind predate la solicitarea IPJ ... - Serviciul de Investigație a Fraudelor”, organele de inspecție fiscală menționând că nu au intrat în posesia contractului și a situației de lucrări,

în condițiile în care contractul cu Z SRL și situația de lucrări aferentă, precum și facturile în original, nu se găsesc la documentele contabile ale societății, acestea fiind anexate în dosarul de cercetare penală nr..../P/2013, în care Serviciul de Investigare a Fraudelor din cadrul Inspectoratului de Poliție Județean ... a efectuat cercetării cu privire la relațiile comerciale cu X SRL, iar în dosarul în cauză a fost solicitată și o expertiză fiscală judiciară având printre obiective:

“obiectivul nr.2: Să stabilească expertul dacă lucrarea care face obiectul contractului de subantrepriză dintre X SRL și Z SRL a fost efectuată”,

a proceda altfel, **per a contrario**, ar presupune ignorarea cercetărilor organelor de urmărire penală efectuate în cauză, fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între decizia de soluționare a contestației (având în vedere că decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac), și interpretarea oferită de organele de urmărire penală, care ar fi determinat afectarea prestigiului instituției și a justiției, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.

De asemenea, practica judiciară a Curții Constituționale s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevante în acest sens fiind:

- Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că:

*„hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”.*

- Decizia nr.95/2011 pronunțată de Curtea Constituțională apreciază că:

*„În ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată [...]”.*

De asemenea, prin Decizia nr.5130/04.12.2012 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea cauzei penale, instanța apreciind că:

*“[...] autoritatea recurentă este în imposibilitate obiectivă de a soluționa contestația administrativă în sensul de a stabili cu certitudine, din punct de vedere administrativ[...]*”

Totodată, în considerentele deciziei mai sus precizate, se precizează *„contestația administrativă, pe fond, în mod obiectiv nu poate fi soluționată într-un sens sau altul, în lipsa unei soluții pe latură penală [...]. Iar acest drept nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clare și certe, aceea a realității și valabilității tranzacțiilor.”*

Într-adevăr organul penal analizează dacă operațiunile comerciale efectuate, se subscriu unor fapte penale, în vreme ce organul fiscal analizează aceeași activitate sub aspectul respectării legislației fiscale, respectiv caracterul deductibil a cheltuielilor și a TVA rezultată din aceste operațiuni, care sunt suspectate a fi fictive.

Așadar, aspectele de fapt ce trebuie analizate, atât de către organele de cercetare penală, cât și de către organele administrative, sub aspect obiectiv, sunt realitatea operațiunilor, respectiv corectitudinea stabilirii impozitelor și taxelor cu respectarea legislației fiscale.

Or, prin soluționarea în paralel, de către organe diferite a activității economice desfășurată de către petentă, se poate ajunge la soluții diferite, respectiv ca organele penale să rețină că operațiunile au fost reale, iar organele de control fiscal să constate că au fost fictive. În condiții, este firesc să aibă întâietate cercetarea penală, soluția de suspendare a contestației administrativ – fiscale până la rezolvarea cercetării penale fiind una legală și oportună pentru ambele părți.

Astfel, în mod firesc, finalizarea procedurii administrative prin soluționarea contestației se va putea realiza numai după soluționarea definitivă a sesizării penale, conform principiului penalul ține în loc civilul.

De altfel, dispozițiile inițiale ale art.214 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată (prevederi preluate ulterior și de art.277 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală), au fost supuse controlului de constituționalitate al Curții Constituționale, care, în nenumărate rânduri a statuat că

acestea sunt constituționale (pe lângă cele citate mai sus a se vedea și Decizia nr.56/2013, Decizia nr.1237/2008). Instanța de contencios constituțional, examinând constituționalitatea prevederilor art. 214 alin. 1 lit. a) din O.G. nr. 92/2003, a statuat că este firesc, în virtutea principiului menționat anterior, ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrative fiscale să fie suspendată până la încetarea motivului care a determinat suspendarea. Aceasta deoarece, hotărârea definitivă a instanței penale este opozabilă organelor fiscale competente pentru soluționarea contestației.

Se reține că practica jurisprudenței europene ilustrată în cauza C-225/02 Halifax și alții, **CEJ**, precizează următoarele:

*“atunci când o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce TVA, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare; orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația normală care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.”*

În ceea ce privește jurisprudența europeană, care este parte a ordinii de drept interne a fiecărui sta membru al Uniunii Europene, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile. În consecință, se reține că autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârea Fini H. C-32/03; Kittel și Recolta Recycling C-439/04 și C- 440/04; Mahayben și David C-80/11 și C-142/11 și Bonik C-285/11).

Mai mult, 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 (hotărârea Marcks c. Belgiei din 13.06.1979 și hotărârea B... c. României din 6.12.2007).

În consecință, luând în considerare situația de fapt și prevederile legale incidente, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara nu se poate investi cu soluționarea cauzei pentru suma parțială de ... lei, motiv pentru care în baza art.277 alin.(1) lit.b) și art. 279 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

„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:*

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

„ART.279 Soluții asupra contestației

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

se va suspenda soluționarea contestației pe cale administrativă împotriva Deciziei de impunere nr.../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, pentru capătul de cerere referitor la suma parțială de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;

... lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar,

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/2013,

coroborat cu 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 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 [...]"*

### **III.2. Referitor la suma de ... lei reprezentând:**

... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;

... lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar,

*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 cu privire la acest capăt de cerere, în condițiile s-a reținut și faptul că în legătură cu operațiunile derulate de X SRL cu V SRL, întrucât a existat suspiciunea că operațiunile nu sunt reale, respectiv V SRL ar fi implicată în circuite tranzacționale prin emiterea de facturi în scopul diminuării obligațiilor fiscale la beneficiar, iar pentru operațiunile în care V SRL a fost implicată, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP ... cu plângerea penală nr. .../...2016 au procedat la sesizarea Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția de Investigație a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Serviciul Teritorial ....*

**În fapt**, X SRL a înregistrat în perioada 01.10.2012 – 31.12.2012 (trimestrul IV 2012), servicii și materiale de construcții facturate de către V SRL ..., contabilizate în componența contului 628 "cheltuieli cu prestări de servicii" (... lei), respectiv în contul 6021 "cheltuieli cu materialele" (... lei), și pentru care a dedus o taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, înregistrată în componența contului 4426 "TVA deductibilă". Facturile emise de către V... SRL înregistrate în perioada 01.10.2012 – 31.12.2012 sunt în sumă de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, astfel;

-factura nr.../...2012      ... lei      TVA = ... lei



-factura nr.../...2012	... lei	TVA = ... lei
-factura nr.../...2012	... lei	TVA = ... lei
-factura nr.../...2012	... lei	TVA = ... lei
-factura nr.../...2012	... lei	TVA = ... lei
Total	... lei	... lei

În speță, învederăm faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP ... – Inspecție Fiscală, prin Raportul de inspecție fiscală nr.../...2017 ce a stat la baza emiterii Decizia de impunere nr.../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, contestată de petentă, au menționat următoarele:

*“ Conform Adresei emise de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ..., Administrația Județeană a Finanțelor Publice ..., Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 4, înregistrată la Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii ... sub nr.../...2016: “există suspiciunea că operațiunile nu sunt reale, V SRL este implicată în circuite tranzacționale prin emiterea de facturi în scopul diminuării obligațiilor fiscale la beneficiar. Pentru operațiunile în care V SRL a fost implicată, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP ... au procedat la sesizarea Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția de Investigație a Infrațiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Serviciul Teritorial ... ”*

De asemenea, organele de inspecție fiscală prin Referatul nr. .../...2017 cu propuneri de soluționare a contestației, au precizat că:

*“nu a fost formulată sesizare penală în legătură cu sumele stabilite prin raportul de inspecție fiscală .../...2017 și cuprinse în Decizia de impunere .../...2017 (A fost făcută Sesizare Penală în cazul Z SRL și V SRL ca urmare și societatea verificată a fost implicată în cercetări...”*

Astfel, în considerarea faptului că prin contestația formulată, reprezentantul legal al petentei X SRL, dl. Y, arată că:

*“ nerecunoașterea operațiunilor de achiziție efectuate de X SRL de la .... V SRL, operațiuni derulate în același timp și pentru același obiectiv, se încalcă principiul neutralității taxei pe valoarea adăugată, fapt ce conduce astfel în mod eronat, la o dublă impozitare a X SRL. Prima dată prin impozitarea veniturilor obținute declarate și impozitate de contribuabil, iar a doua oară prin impozitarea cheltuielilor urmare a tratării acestora drept cheltuieli nedeductibile, precum și neacordarea dreptului de deducere a TVA.”,*

și urmare a faptului că:

- pentru operațiunile în care V SRL a fost implicată, A.J.F.P. ... a transmisă deja plângerea penală nr. .../...2016 către Serviciului Teritorial ... al D.I.I.C.O.T. din cadrul Parchetului de pe lângă Î.C.C.J;
- respectiv A.J.F.P. ... a transmis actele administrative fiscale încheiate cu ocazia inspecției fiscale efectuate la V SRL ..., în legatură cu dosarul penal nr. .../...2014 aflat în lucru la Serviciul de Investigare a Criminalității Economice din cadrul Inspectoratului de Poliție Județean ...,

D.G.R.F.P Timișoara, Serviciul Soluționare Contestații, cu adresa nr. .../...2017 a solicitat Serviciului Teritorial ... al D.I.I.C.O.T. din cadrul Parchetului de pe lângă Î.C.C.J., respectiv Serviciului de Investigare a Criminalității Economice din cadrul Inspectoratului de Poliție județean ..., să comunice:

- dacă în soluționarea plângerii penale nr. .../...2016, respectiv a dosarului penal nr. .../...2014, se efectuează acte de urmărire și cercetare penală în legătură cu operațiunile derulate de X SRL cu V SRL;
- dacă dlui. J..., CNP: ..., în calitate de administrator al X SRL, i-a fost angajată răspunderea penală în legătură cu operațiunile desfășurate cu partenerul V SRL.

Serviciul de Investigare a Criminalității Economice din cadrul Inspectoratului de Poliție județean ..., cu adresa nr. ... din ...2017, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../...2017, a comunicat faptul că:

*“În cadrul dosarului penal nr..../...2014 se afectează cercetări cu privire la relațiile comerciale derulate de 3 entități economice de pe raza județului ... cu V SRL, în care cercetările nu sunt finalizate, iar d-nului J..., în calitate sa de administrator al X SRL nu i-a fost angajată răspunderea penală și nici nu este parte în dosar.”*

De asemenea trebuie precizat că până la data soluționării contestației Serviciului Teritorial ... al D.I.I.C.O.T. din cadrul Parchetului de pe lângă Î.C.C.J. nu a răspuns la cele solicitate în ceea ce privește plângerea penală nr. .../...2016.

**În drept**, Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precizează:

*“ART.2 Obiectul și sfera de aplicare a Codului de procedură fiscală*

*(1) Codul de procedură fiscală reglementează drepturile și obligațiile părților din raporturile juridice fiscale privind administrarea creanțelor fiscale datorate bugetului general consolidat, indiferent de autoritatea care le administrează, cu excepția cazului când prin lege se prevede altfel.”*

*“ART.3 Raportul Codului de procedură fiscală cu alte acte normative*

*(1) Prezentul cod constituie procedura de drept comun pentru administrarea creanțelor prevăzute la art. 2.*

*(2) Unde prezentul cod nu dispune, se aplică prevederile Codului civil și ale Codului de procedură civilă, republicat, în măsura în care acestea pot fi aplicabile raporturilor dintre autorități publice și contribuabili/plătitori.”*

*“ART. 6 Exercițarea dreptului de apreciere*

*(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.*

*(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.*

(3) Ori de câte ori organul fiscal trebuie să stabilească un termen pentru exercitarea unui drept sau îndeplinirea unei obligații de către contribuabil/plătitor, acesta trebuie să fie rezonabil, pentru a da posibilitatea contribuabilului/plătitorului să își exercite dreptul sau să își îndeplinească obligația. Termenul poate fi prelungit, pentru motive justificate, cu acordul conducătorului organului fiscal.”

„ART. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(1) În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.

(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.

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

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.”

Conform art.277 alin.(1) lit.b) alin.(3) și art. 279 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, ce face referire la suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă, se prevede:

„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:

[...] 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.”

„ART.279 Soluții asupra contestației

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

De asemenea art. 413 din Legea nr.134/2010, Codul de procedură civilă din 1 iulie 2010 (republicat), dispune:

„ART. 413 Suspendarea facultativă

(1) Instanța poate suspenda judecata:

1. când dezlegarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența ori inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți;

2. când s-a început urmărirea penală pentru o infracțiune care ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra hotărârii ce urmează să se dea, dacă legea nu prevede altfel;

3. în alte cazuri prevăzute de lege.

(2) Suspendarea va dura până când hotărârea pronunțată în cauza care a provocat suspendarea a devenit definitivă.”

Față de cele arătate mai sus, învederăm faptul că organele administrativ - juridictionale, respectiv Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, în legătură cu operațiunile derulate de X SRL cu V SRL, nu se pot 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 operațiunile derulate de V SRL ce atrage plata la bugetul statului a obligațiilor datorate și constatate în virtutea faptei infracționale, potrivit principiului de drept “*penalul ține în loc civilul*”.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../...2017, contestată, și stabilirea caracterului infracțional al operațiunilor derulate de X SRL cu V SRL ar putea exista o interdependență de care să depindă soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că în speță, prin operațiunile înregistrate pe lanțul de tranzacționare dintre V SRL și X SRL, 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 atât de societate petentă, cât și de partenerii săi de afaceri. 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, impozitul pe profit.

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 doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor 2 acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar, pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței unor fapte penale, astfel încât se reține că instituția suspendării este deosebit de utilă pentru realizarea unei optime administrări a justiției, fiind menită să preîntâmpine pronunțarea unor hotărâri greșite sau contradictorii.

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens operațiunea fictivă poate consta, printre altele și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documente legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele contabile a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr.272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

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.

În condițiile în care organele de inspecție fiscală au menționat că potrivit adresei emise de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ..., Administrația Județeană a Finanțelor Publice ..., Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 4, înregistrată la Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii ... sub nr..../...2016: *“există suspiciunea că operațiunile nu sunt reale, V SRL este implicată în circuite tranzacționale prin emiterea de facturi în scopul diminuării obligațiilor fiscale la beneficiar. Pentru operațiunile în care V SRL a fost implicată, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP ... au procedat la sesizarea Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția de Investigație a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Serviciul Teritorial ...”*, a proceda altfel, **per a contrario**, ar presupune ignorarea cercetărilor organelor de urmărire penală efectuate în cauză, fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între decizia de soluționare a contestației (având în vedere că decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac), și interpretarea oferită de organele de urmărire penală, care ar fi determinat afectarea prestigiului instituției și a justiției, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.

De asemenea, practica judiciară a Curții Constituționale s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevante în acest sens fiind:

- Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că:

*„hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”*.

- Decizia nr.95/2011 pronunțată de Curtea Constituțională apreciază că:

*„În ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată [...]”*.

De asemenea, prin Decizia nr.5130/04.12.2012 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea cauzei penale, instanța apreciind că:

“[...] *autoritatea recurentă este în imposibilitate obiectivă de a soluționa contestația administrativă în sensul de a stabili cu certitudine, din punct de vedere administrativ[...]*”

Totodată, în considerentele deciziei mai sus precizate, se precizează *„contestația administrativă, pe fond, în mod obiectiv nu poate fi soluționată într-un sens sau altul, în lipsa unei soluții pe latură penală [...]. Iar acest drept nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clare și certe, aceea a realității și valabilității tranzacțiilor.”*

Într-adevăr organul penal analizează dacă operațiunile comerciale efectuate, se subscriu unor fapte penale, în vreme ce organul fiscal analizează aceeași activitate sub aspectul respectării legislației fiscale, respectiv caracterul deductibil a cheltuielilor și a TVA rezultată din aceste operațiuni, care sunt suspectate a fi fictive.

Așadar, aspectele de fapt ce trebuie analizate, atât de către organele de cercetare penală, cât și de către organele administrative, sub aspect obiectiv, sunt realitatea operațiunilor, respectiv corectitudinea stabilirii impozitelor și taxelor cu respectarea legislației fiscale.

Or, prin soluționarea în paralel, de către organe diferite a activității economice desfășurată de către petentă, se poate ajunge la soluții diferite, respectiv ca organele penale să rețină că operațiunile au fost reale, iar organele de control fiscal să constate că au fost fictive. În condiții, este firesc să aibă întâietate cercetarea penală, soluția de suspendare a contestației administrativ – fiscale până la rezolvarea cercetării penale fiind una legală și oportună pentru ambele părți.

Astfel, în mod firesc, finalizarea procedurii administrative prin soluționarea contestației se va putea realiza numai după soluționarea definitivă a sesizării penale, conform principiului penalul ține în loc civilul.

De altfel, dispozițiile inițiale ale art.214 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată (prevederi preluate ulterior și de art.277 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală), au fost supuse controlului de constituționalitate al Curții Constituționale, care, în nenumărate rânduri a statuat că acestea sunt constituționale (pe lângă cele citate mai sus a se vedea și Decizia nr.56/2013, Decizia nr.1237/2008). Instanța de contencios constituțional, examinând constituționalitatea prevederilor art. 214 alin. 1 lit. a) din O.G. nr. 92/2003, a statuat că este firesc, în virtutea principiului menționat anterior, ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrative fiscale să fie suspendată până la încetarea motivului care a determinat suspendarea. Aceasta deoarece, hotărârea definitivă a instanței penale este opozabilă organelor fiscale competente pentru soluționarea contestației.

Se reține că practica jurisprudenței europene ilustrată în cauza C-225/02 Halifax și alții, **CEJ**, precizează următoarele:

*“atunci când o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce TVA, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare; orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația normală care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.”*

În ceea ce privește jurisprudența europeană, care este parte a ordinii de drept interne a fiecărui sta membru al Uniunii Europene, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile. În consecință, se reține că autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârea Fini H. C-32/03; Kittel și Recolta Recycling C-439/04 și C- 440/04; Mahayben și David C-80/11 și C-142/11 și Bonik C-285/11).

Mai mult, 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 analoge sau comparabile (hotărârea Marcks c. Belgiei din 13.06.1979 și hotărârea B... c. României din 6.12.2007).

În consecință, luând în considerare situația de fapt și prevederile legale incidente, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara nu se poate investi cu soluționarea cauzei pentru suma parțială de ... lei, motiv pentru care în baza art.277 alin.(1) lit.b) și art. 279 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

*„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:*

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

*„ART.279 Soluții asupra contestației*

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

*se va suspenda soluționarea contestației pe cale administrativă împotriva Deciziei de impunere nr.../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, pentru capătul de cerere referitor la suma parțială de ... lei reprezentând:*

*... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;*

*... lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar,*

*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:*

*- plângerii penale nr. .../...2016 înaintată Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția de Investigație a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Serviciul Teritorial ...,*

*- dosarului penal nr.../...2014 aflat în lucru la Serviciul de Investigare a Criminalității Economice din cadrul Inspectoratului de Poliție județean ...,*

coroborat cu 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 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 [...]”.*

**III.3. Referitor la suma de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, 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 cu privire la stornarea facturii nr. .../...2012 reprezentând contravaloare beton, având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală susțin că petenta a stornat doar a venitul (cont 708), și întrucât cantitatea de beton stornată nu a fost reîncărcată în stocuri la valoarea descărcată inițial (cont 3021), petenta nu a procedat și la stornarea cheltuielii cu descărcarea inițială din gestiune a betonului (cont 6021), în condițiile în care cheltuielii cu descărcarea din gestiune a betonului a fost înregistrată în luna decembrie 2012, iar pentru analiza aceleiași perioade (trim. IV 2012) în ceea ce privește baza impozabilă pentru stabilirea impozitului pe profit pe anul 2012, la pct. III.1 și III.2, s-a suspendat soluționarea contestației, iar organul de soluționare a contestației nu poate defalca în mod legal, eventualele debite și/sau accesorii stabilite urmare a modului de înregistrare a cheltuielii cu descărcarea din gestiune a betonului din luna decembrie 2012 și stornat în ...2013 fiind vorba de influențele sumelor și a perioadelor asupra modului de calcul a impozitului pe profit pe trimestrul IV 2012 și pe cumulat pe întreg anul 2012.**

**În fapt**, în luna decembrie 2013, societatea a emis către Q I.I. factura nr..../...2013, prin care stornează cantitatea de ... mc beton ... și cantitatea de ...mc beton ..., iar valoarea fără TVA, stornată este în sumă de ... lei. Suma de ... lei a fost stornată din componența contului 708 *“venituri din activități diverse”*.

În condițiile în care, organele de inspecție fiscală au constatat că nu este încărcată în stocuri cantitatea de beton care a fost stornată (conform balanței stocurilor aferentă perioadei 01.01.2013 – 30.06.2013) și nici cheltuiala cu valoarea din gestiune a betonului armat nu a fost stornată, deoarece când a vândut betonul, societatea a efectuat următoarea înregistrare:

411 = % ...  
708 ...  
4427 ...

6021 = 3021 ... (valoarea din gestiune a betonului armat),

au procedat la recalcularea impozitului pe profit având în vedere cheltuiala nedeductibilă în sumă de ... lei, stabilind un impozit pe profit stabilit suplimentar aferent anului 2013 în sumă de ... lei (... x 16%), în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1), art.17 și 19 din Legea nr. 571/2013, cu completările și modificările ulterioare.



Petenta arată că, în luna decembrie 2012, a emis către Q I.I. factura nr. .../...2012. Factura se referă la c/v cantității de ... mc beton ... și a cantității de ...mc beton ..., susținând că în baza facturii a efectuat următoarele înregistrări contabile:

411 = % ... lei  
708 ... lei  
4427 ... lei

6021 = 3021 ... lei,

anexând la contestație factura nr.../...2012, fișele de magazie aferente și extras din balanța de materiale, de unde rezultă descărcarea de materiale respectiv a cantității de ... mc beton ... și a cantității de ...mc beton ....

Petenta susține că, după emiterea acestei facturi către Q I.I. s-a solicitat verificarea în fapt a lucrărilor de către un diriginte de șantier, fapt ce a condus la descoperirea erorilor scriptice de înregistrare, în concret că s-a scăzut beton de tip ... în loc de ..., fiind întocmită situația de lucrări și s-au efectuat stornările în luna ...2013, petenta emițând către Q I.I. factura storno nr. ... / ...2013. Factura se refera la stornarea c/v cantității de ... mc beton ... și a cantității de ...mc beton .... În aceeași zi, petenta susține că prin factura nr. .../...2013 a refacturat corect betonul, conform situației de lucrări, reiterând faptul că, materialul nu a fost returnat, doar au fost anulate înregistrările eronate, atașând la contestație fișa de magazie și extras din balanța de materiale de unde rezultă stornarea scriptică a descărcării de materiale, respectiv a cantității de ... mc beton ... și a cantității de ...mc beton ....

De asemenea, petenta precizează că nu știe de unde concluzia organului de inspecție fiscală că suma aferentă cheltuielii este ... lei, deoarece înregistrarea contabilă aferentă acestei facturi este de ... lei, iar din rulajul contului 6021 rezultă anularea cheltuielii aferente facturii nr.../...2013. Înregistrările contabile aferente facturilor nr.... și nr.... din ...2013 sunt:

- pentru factura nr. ...:

411 = %   
708   
4427   
6021 = 3021

- pentru factura nr. ...:

411 = % ... lei  
708 ... lei  
4427 ... lei  
6021 = 3021 ... lei.

Petenta menționează faptul că își recunoaște culpa de a fi întocmit eronat factura nr. .../...2012, fără a avea la bază o situație de lucrări, dar se impune precizarea că tot petenta a rectificat acest aspect, singura faptă imputabilă petentei fiind faptul că a înregistrat pe cheltuieli în luna decembrie 2012 suma de ... lei, când de fapt suma corectă era de ... lei, astfel datorând majorări calculate la suma de ... lei pentru perioada 25.03.2013 - 25.07.2013.

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

„ART. 19

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

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

Prevederile pct.12 și pct.13 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

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

*13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. În cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuielă a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv. Dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare.”*

Din coroborarea dispozițiilor legale sus citate, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin, iar dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare.

Mai mult, prin pct.42, 43, 44 și 63 din **OMFP nr. 3055 din 29 octombrie 2009** pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, legiuitorul prevede expres:

*“ 42. - Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor.(...)*

*43. - Principiul evaluării separate a elementelor de active și de datorii. Conform acestui principiu, componentele elementelor de active și de datorii trebuie evaluate separat.*

*44. - (1) Principiul intangibilității. Bilanțul de deschidere pentru fiecare exercițiu financiar trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere al exercițiului financiar precedent.*

(2) Modificarea politicilor contabile se efectuează numai pentru perioadele viitoare, începând cu exercițiul financiar următor celui în care s-a luat decizia modificării politicii contabile. Modificarea politicilor contabile poate fi efectuată numai de la începutul unui exercițiu financiar. Nu sunt permise modificări ale politicilor contabile pe parcursul unui exercițiu financiar.

(3) În cazul modificării politicilor contabile și corectării unor erori aferente perioadelor precedente, nu va fi modificat bilanțul perioadei anterioare celei de raportare.

(4) Corectarea pe seama rezultatului reportat, a erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente, nu se consideră încălcare a principiului intangibilității.”

“ 63. - (1) Erorile constatate în contabilitate se pot referi fie la exercițiul financiar curent, fie la exercițiile financiare precedente.

(2) Corectarea erorilor se efectuează la data constatării lor.

(3) Erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare rezultând din greșeala de a utiliza sau de a nu utiliza informații credibile care:

a) erau disponibile la momentul la care situațiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise;

b) ar fi putut fi obținute în mod rezonabil și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acelor situații financiare anuale.

Astfel de erori includ efectele greșelilor matematice, greșelilor de aplicare a politicilor contabile, ignorării sau interpretării greșite a evenimentelor și fraudelor.

(4) Corectarea erorilor aferente exercițiului financiar curent se efectuează pe seama contului de profit și pierdere.

(5) Corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat.

(6) Erorile nesemnificative aferente exercițiilor financiare precedente se corectează, de asemenea, pe seama rezultatului reportat. Totuși, pot fi corectate pe seama contului de profit și pierdere erorile nesemnificative.

Erorile nesemnificative sunt cele de natură să nu influențeze informațiile financiar-contabile. Se consideră că o eroare este semnificativă dacă aceasta ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situațiilor financiare anuale. Analizarea dacă o eroare este semnificativă sau nu se efectuează în context, având în vedere natura sau valoarea individuală sau cumulată a elementelor.

(7) În notele la situațiile financiare trebuie prezentate informații suplimentare cu privire la erorile constatate.

(8) Corectarea erorilor aferente exercițiilor financiare precedente nu determină modificarea situațiilor financiare ale acelor exerciții.

În cazul erorilor aferente exercițiilor financiare precedente, corectarea acestora nu presupune ajustarea informațiilor comparative prezentate în situațiile financiare. Informații comparative referitoare la poziția financiară și performanța financiară, respectiv modificarea poziției financiare, sunt prezentate în notele explicative.

(9) Înregistrarea stornării unei operațiuni contabile aferente exercițiului financiar curent se efectuează fie prin corectarea cu semnul minus a operațiunii inițiale

(stornare în roșu), fie prin înregistrarea inversă a acesteia (stornare în negru), în funcție de politica contabilă și programele informatice utilizate.”

Din normele legale mai sus citate rezultă că înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ, petenta fiind în situația în care a înregistrat în anul 2013 stornări de venituri și cheltuieli aferente anului 2012 fără a proceda la corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat, iar corectarea erorilor aferente exercițiilor financiare precedente nu determină modificarea situațiilor financiare ale acelor exerciții, în condițiile în care din înregistrările contabile de stornare din anul 2013, petenta nu a justificat că se încadrează în vreuna din situațiile prevăzute de Codul fiscal, iar organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit stabilit suplimentar aferent anului 2013.

În ceea ce privește contravaloarea corectă a cheltuielii aferente descărcării din gestiune a betonului, respectiv a stornării sau nu a cheltuielii, din analiza susținerilor organelor de inspecție fiscală și a petentei, precum și din documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele aspecte contradictorii, în condițiile în care:

- pe de o parte, organele de inspecție fiscală prin raportul de inspecție fiscală au menționat faptul că deoarece când a vândut betonul, societatea a efectuat următoarea înregistrare:

411 = % ...  
708 ...  
4427 ...

6021 = 3021 ... (valoarea din gestiune a betonului armat),

în condițiile în care nu a fost încărcată în stocuri cantitatea de beton care a fost stornată (organele de inspecție fiscală invocă balanța stocurilor aferentă perioadei 01.01.2013 – 30.06.2013), iar cheltuiala în sumă de ... lei cu valoarea din gestiune a betonului armat nu a fost stornată,

au procedat la recalcularea impozitului pe profit având în vedere cheltuiala nedeductibilă în sumă de ... lei, stabilind un impozit pe profit stabilit suplimentar aferent anului 2013 în sumă de ... lei (... x 16%);

- pe de altă parte, petenta susține că din documentele contabile rezultă că suma aferentă cheltuielii din factura stornată nu este ... lei, ci de ... lei, susținând că în baza facturii inițiale nr.../...2012 a efectuat următoarele înregistrări contabile:

411 = % ... lei  
708 ... lei  
4427 ... lei

6021 = 3021 ... lei,

iar din rulajul contului 6021, prin înregistrările contabile aferente facturii nr.../...2013 de stornare a facturii inițiale nr.../...2012, rezultă și anularea cheltuielii aferente facturii stornate, efectuând următoarele operațiuni contabile astfel:

411 = %   
708   
4427   
6021 = 3021

De asemenea, pe de o parte, organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL emite în luna ...2013 factură nr.../...2013 către Q I.I. reprezentând contravaloare

lucrări executate, aceasta având la rândul ei situație de lucrări și bon de consum atașate, și care nu este aceeași cu cea stornată, fiind o operațiune independentă, iar pe de altă parte, petenta susține că prin factura nr. .../...2013 a procedat la refacturarea corectă a betonului stornat din factura inițială, iar prin înregistrarea în evidența contabilă a facturii nr..../...2013 a efectuat următoarele operațiuni contabile:

411 = % ... lei

708 ... lei

4427 ... lei

6021 = 3021 ... lei,

petenta recunoscându-și culpa de a fi întocmit eronat factura nr..../...2012, susținând că a rectificat acest aspect, iar singura faptă imputabilă fiind faptul că a înregistrat pe cheltuieli în luna decembrie 2012 suma de ... lei, când de fapt suma corectă era de ... lei, astfel pentru perioada 25.03.2013 - 25.07.2013, datorând majorări calculate la suma de ... lei (... lei - ... lei = 20.219 lei x 16 % = ... lei).

Din normele legale mai sus citate rezultă că înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ, petenta fiind în situația în care a înregistrat în anul 2013 stornări de venituri și cheltuieli aferente anului 2012, fără a proceda la corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat, în condițiile în care din documentele care au stat la baza înregistrării notelor contabile de stornare din anul 2013, petenta nu a justificat că se încadrează în vreuna din situațiile prevăzute de Codul fiscal.

De asemenea, așa cum am arătat mai sus întrucât apar aspecte contradictorii referitoare la contravaloarea corectă a cheltuielii aferente descărcării din gestiune a betonului, trebuie analizată luna decembrie 2012 din punct de vedere a înregistrării cheltuielii cu descărcarea din gestiune a betonului stornat ulterior, în condițiile în care potrivit prevederilor legale corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat, iar în cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv. Dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare, și cu toate acestea organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit stabilit suplimentar aferent anului 2013, dar având în vedere că la pct. III.1 și III.2, s-a suspendat soluționarea contestației pentru analiza aceleiași perioade (trim. IV 2012) în ceea ce privește baza impozabilă pentru stabilirea impozitului pe profit pe anul 2012),

iar operațiunea de stornare înregistrată de petentă nu a poate fi privită doar prin prisma contul de cheltuieli ("6021 din anul 2013"), ci a influenței elementelor de venit sau de cheltuială înregistrate eronat, asupra întregii bazei de calcul a impozitului pe profit pe exercițiilor financiare 2012 și 2013,

în concluzie organul de soluționare a contestației nu poate defalca în mod corect și legal, eventualele debite și/sau accesorii stabilite urmare a modului de înregistrare a cheltuielii cu descărcarea din gestiune a betonului din luna decembrie 2012 și stornate în ...2013, fiind vorba de influențele sumelor și a perioadelor asupra modului de calcul a impozitul pe profit pe trimestrul IV 2012 și pe cumulat pe întreg anul

2012, respectiv și/sau pentru accesorii aferente impozitului pe profit pe anul 2012, scadent la 25.03.2013), precum și a influenței asupra anexei la decizia de impunere nr. .../...2017, anexa – situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală, se va suspenda soluționarea acestui capăt de cerere până la încetarea ambelor motive de suspendare de la pct. III.1 și III.2. din decizie.

**În consecință, luând în considerare situația de fapt și prevederile legale incidente, având în vedere cele arătate la pct. III. 1, III.2 și III.3 din prezenta decizie,** Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara nu se poate investi cu soluționarea cauzei pentru suma parțială de ... lei, motiv pentru care **se va suspenda soluționarea contestației** pe cale administrativă împotriva Deciziei de impunere nr..../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, pentru capătele de cerere referitor la suma parțială de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- ... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- ... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar,

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 următoarelor tuturor cauzelor penale, respectiv:

- dosarul penal nr..../P/2013, în legătură cu operațiunile derulate de X SRL cu Z SRL;
- plângerea penală nr. .../...2016 înaintată Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția de Investigație a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Serviciul Teritorial ...,
- dosarul penal nr..../...2014 aflat în lucru la Serviciul de Investigare a Criminalității Economice din cadrul Inspectoratului de Poliție județean ...,

pentru operațiunile înregistrate pe lanțul de tranzacționare dintre V SRL și X SRL, coroborat cu 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 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 [...]"*

#### **III.4. Referitor la suma de ... lei reprezentând:**

- ... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar,

*cauza supusă soluționării este dacă societatea putea corecta/storna baza impozabilă aferentă serviciilor facturate în anul 2014, în condițiile în care corectarea / stornarea privește servicii facturate în baza unui contract, act adițional și situație de lucrări, iar petenta nu a făcut dovada fie a anulării facturii inițiale emise eronat și înregistrată în evidența contabilă a petentei, fie a emiterii unei facturii de stornare a facturii emise eronat, documente care să stea la baza înregistrării notelor contabile de stornare înregistrate în anul 2015.*

**În fapt**, factura nr. ... a fost emisă de către X SRL în data de ...2014 către S SRL ....

În luna decembrie 2014, societatea a înregistrată factura nr. .../...2014 în evidența contabilă, astfel:

411 = 472 - ...

411 = 4427 - ...

411 = 472 - ...

411 = 4427 - ...

411 = 704 ...

411 = 4427 ...

Situația conturilor în luna decembrie 2014 a fost următoarea:

cont 704 = ... lei

cont 472 = - ... lei (- ... + (- ...))

cont 4427 = ... lei (-... + (-...) + ...)

Ulterior, după aproape un an, prin Nota contabilă din data de 01.12.2015, petenta procedează la stornarea facturii nr. .../...2014, cu valoarea de ... lei de pe venituri și cu suma de ... lei de pe TVA colectată (... lei – ... lei), organele de inspecție fiscală, în urma verificării efectuate, au constatat că în luna decembrie 2015 în evidența contabilă este înregistrată următoarea operațiune contabilă:

411 = 704 - ...

411 = 4427 - ...

411 = 472 ...

411 = 4427 ...

411 = 472 ...

411 = 4427 ...

411 = 704 ...

411 = 4427 ...

Astfel, situația în componența conturilor în luna decembrie 2015 devine următoarea:

cont 704 = - ... lei (- ... +...)

cont 4427 = 0 lei (-... + ... +... + ...)

cont 472 = ... lei (... + ...)

Având în vedere cele prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are factură emisă către S SRL ... pentru înregistrarea contabilă menționată în luna decembrie 2015, operațiunea contabilă nu este cuprinsă în declarația 394 privind achizițiile/livrările la intern și nu este operată nici în jurnalul de vânzări al societății.

În consecință, având în vedere cele prezentate, pentru suma de ... lei, stornată de pe venituri în mod nejustificat, organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe

profit suplimentar în sumă de ... lei (scadent la 25.03.2016), precum și o TVA suplimentară în sumă de ... lei aferentă lunii decembrie 2015 (scadentă la 25.01.2016).

Prin contestație, petenta arată că factura cu nr. .../...2014 a fost întocmită inițial în mod eronat, acest lucru constatându-se după transmiterea ei beneficiarului, care a solicitat refacerea cu sumele corecte. Factura a fost corectată, ca și forma fizică/scriptică și retransmisă, dar în contabilitate s-a omis rectificarea înregistrărilor contabile inițiale:

411 = 472 - ...  
411 = 4427 - ...  
411 = 472 - ...  
411 = 4427 - ...  
411 = 704 ...  
411 = 4427 ...

Petenta susține că totul se rezumă la înregistrarea corectă a facturii .../...2014, refăcută, care trebuia înregistrată la data de ...2014, astfel:

4111 = % ...  
704 ...  
4427 ...

**În drept**, în ceea ce privește impozitul pe profit sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„ART. 19

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

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

Prevederile pct.12 și pct.13 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

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

*13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. În cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv. Dacă în urma*



*efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare.”*

Din coroborarea dispozițiilor legale sus citate, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin, iar dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare.

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

„Art.21

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (...)*

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

Referitor la acest articol de lege, **pct. 44 din H.G. nr.44/2004** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

*“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”*

**În drept**, în ceea ce privește TVA, în speță sunt incidente și **prevederile art.138 și art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

„**ART. 138 Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:**

*a) în cazul desființării totale sau parțiale a contractului pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, înainte de efectuarea acestora, dar pentru care au fost emise facturi în avans;*

*b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul desființării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj;*

*c) în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art. 137 alin. (3) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;*

*d) în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului. Ajustarea este permisă începând*

cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă;

e) în cazul în care cumpărătorii returnează ambalajele în care s-a expedit marfa, pentru ambalajele care circulă prin facturare.”

Cu privire la ajustarea bazei impozabile pct. 20 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare prevăd următoarele:

**“20. (1) În situațiile prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art.138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare”.**

„ART. 159

(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

(2) În situațiile prevăzute la art.138 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art.138 lit. d).

(3) Persoanele impozabile care au fost supuse unui control fiscal și au fost constatate și stabilite erori în ceea ce privește stabilirea corectă a taxei colectate, fiind obligate la plata acestor sume în baza actului administrativ emis de autoritatea fiscală competentă, pot emite facturi de corecție conform alin. (1) lit. b) către beneficiari. Pe facturile emise se va face mențiunea că sunt emise după control și vor fi înscrise într-o rubrică separată în decontul de taxă. Beneficiarii au drept de deducere a taxei înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la art.145-147<sup>2</sup>.”

Cu privire la corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură, pct. 81<sup>2</sup> din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI - CAP. XIV Dispoziții comune din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, prevăd următoarele:

„81<sup>2</sup>. (1) În sensul prevederilor art.159 alin.(1) din Codul fiscal, documentul care ține loc de factură este documentul emis pentru o livrare de bunuri sau o prestare de

servicii, în conformitate cu obligațiile impuse de un acord ori tratat la care România este parte, care conține cel puțin informațiile prevăzute la art. ... alin. (19) din Codul fiscal.

(2) În situația în care o persoană impozabilă a emis facturi aplicând regimul de taxare și ulterior intră în posesia documentelor justificative care îi dau dreptul la aplicarea unei scutiri de taxă pe valoarea adăugată prevăzute la art. 143, 144 sau 144<sup>1</sup> din Codul fiscal, aceasta poate corecta facturile emise, potrivit art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, aplicând regimul de scutire corespunzător operațiunilor realizate.

(3) Organele de inspecție fiscală vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art. ... alin. (19) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării inspecției fiscale la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator în conformitate cu art. 159 din Codul fiscal. Furnizorul/Prestatorul are dreptul să aplice prevederile art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal pentru a corecta anumite informații din factură care sunt obligatorii potrivit art. ... alin. (19) din Codul fiscal, care au fost omise sau înscrise eronat, dar care nu sunt de natură să modifice baza de impozitare și/sau taxa aferentă operațiunilor ori nu modifică regimul fiscal al operațiunii facturate inițial, chiar dacă a fost supus unei inspecții fiscale. Această factură va fi atașată facturii inițiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corecția, nici la furnizor/prestator, nici la beneficiar.

(4) Furnizorii/Prestatorii care emit facturi de corecție după inspecția fiscală, în conformitate cu prevederile art.159 alin.(3) din Codul fiscal, vor înscrie aceste facturi în jurnalul pentru vânzări într-o rubrică separată, iar acestea vor fi preluate de asemenea într-o rubrică separată din decontul de taxă, fără a avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată înscrisă în respectivele facturi. Pentru a evita situațiile de abuz și pentru a permite identificarea situațiilor în care se emit facturi după inspecția fiscală, în cuprinsul acestor facturi furnizorii/prestatorii vor menționa că sunt emise după inspecția fiscală. Beneficiarii vor avea dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la art.145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal, taxa fiind înscrisă în rubricile din decontul de taxă aferente achizițiilor de bunuri și servicii. Emiterea facturilor de corecție nu poate depăși perioada prevăzută la art.147<sup>1</sup> alin.(2) din Codul fiscal. (...)"

În concluzie, în conformitate cu textele de lege mai sus invocate, se reține că petenta a efectuat efectuate stornări, unele în negru (stornarea operațiunii prin inversarea notei contabile inițiale și înregistrarea sumei cu semnul „plus”), altele în roșu (stornarea operațiunii prin aceeași înregistrare cu cea inițială, dar sumele fiind cu semnul „minus”) prin care a diminuat masei impozabile a profitului cu veniturile stornate, precum și a bazei impozabile a TVA cu TVA colectată stornată, petenta fiind în situația în care a deși a înregistrat stornări de venituri și TVA prin note contabile, operațiunea nu a avut la bază documente justificative.

Analizând dispozițiile legale mai sus citate, din niciun act normativ nu rezultă faptul că înregistrarea contabilă operează fără vreun document justificativ, cu atât mai mult cu în condițiile în care **Legea contabilității nr.82/1991** este în vigoare încă din anul 1991 și care la **art. 6 alin.(1) (2)** prevede:

„ART. 6

(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

De asemenea la **pct.2 și 14 din OMF nr.3512/2008**, cu modificările și completările ulterioare, se precizează următoarele:

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

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

- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

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

„14. În vederea înregistrării în jurnale, fișe și în celelalte documente contabile a operațiunilor economico-financiare consemnate în documentele justificative, potrivit formelor de înregistrare în contabilitate utilizate de unități, se poate face contarea documentelor justificative, indicându-se simbolurile conturilor sintetice și analitice, debitoare și creditoare, în conformitate cu planul de conturi general aplicabil.

Înregistrările în contabilitatea sintetică și analitică se fac pe bază de documente justificative, fie document cu document, fie pe baza unui centralizator în care sunt înscrise mai multe documente justificative al căror conținut se referă la operațiuni de aceeași natură și perioadă.

În cazul operațiunilor contabile pentru care nu se întocmesc documente justificative, înregistrările în contabilitate se fac pe bază de note de contabilitate care au la bază note justificative sau note de calcul, după caz.

În cazul stornărilor, pe documentul inițial se menționează numărul și data notei de contabilitate prin care s-a efectuat stornarea operațiunii, iar în nota de contabilitate de stornare se menționează documentul, data și numărul de ordine ale operațiunii care face obiectul stornării.

Corectarea înregistrărilor făcute în contabilitate se face numai pe baza notelor de contabilitate întocmite în acest scop.

*Înregistrările în contabilitate se fac cronologic, prin respectarea succesiunii documentelor după data de întocmire sau de intrare a acestora în unitate și sistematic, în conturi sintetice și analitice, în conformitate cu regulile stabilite pentru fiecare formă de înregistrare în contabilitate.*

*Înregistrările în contabilitate se pot face manual sau utilizându-se sistemele informatice de prelucrare automată a datelor.”*

Mai mult, prin pct.42, 43, 44 și 63 din **OMFP nr. 3055 din 29 octombrie 2009** pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, legiuitorul prevede expres:

*“ 42. - Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor.(...)*

*43. - Principiul evaluării separate a elementelor de active și de datorii. Conform acestui principiu, componentele elementelor de active și de datorii trebuie evaluate separat.*

*44. - (1) Principiul intangibilității. Bilanțul de deschidere pentru fiecare exercițiu financiar trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere al exercițiului financiar precedent.*

*(2) Modificarea politicilor contabile se efectuează numai pentru perioadele viitoare, începând cu exercițiul financiar următor celui în care s-a luat decizia modificării politicii contabile. Modificarea politicilor contabile poate fi efectuată numai de la începutul unui exercițiu financiar. Nu sunt permise modificări ale politicilor contabile pe parcursul unui exercițiu financiar.*

*(3) În cazul modificării politicilor contabile și corectării unor erori aferente perioadelor precedente, nu va fi modificat bilanțul perioadei anterioare celei de raportare.*

*(4) Corectarea pe seama rezultatului reportat, a erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente, nu se consideră încălcare a principiului intangibilității.”*

*“ 63. - (1) Erorile constatate în contabilitate se pot referi fie la exercițiul financiar curent, fie la exercițiile financiare precedente.*

*(2) Corectarea erorilor se efectuează la data constatării lor.*

*(3) Erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare rezultând din greșeala de a utiliza sau de a nu utiliza informații credibile care:*

*a) erau disponibile la momentul la care situațiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise;*

*b) ar fi putut fi obținute în mod rezonabil și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acelor situații financiare anuale.*

*Astfel de erori includ efectele greșelilor matematice, greșelilor de aplicare a politicilor contabile, ignorării sau interpretării greșite a evenimentelor și fraudelor.*

*(4) Corectarea erorilor aferente exercițiului financiar curent se efectuează pe seama contului de profit și pierdere.*

*(5) Corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat.*

(6) *Erorile nesemnificative aferente exercițiilor financiare precedente se corectează, de asemenea, pe seama rezultatului reportat. Totuși, pot fi corectate pe seama contului de profit și pierdere erorile nesemnificative.*

*Erorile nesemnificative sunt cele de natură să nu influențeze informațiile financiar-contabile. Se consideră că o eroare este semnificativă dacă aceasta ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situațiilor financiare anuale. Analizarea dacă o eroare este semnificativă sau nu se efectuează în context, având în vedere natura sau valoarea individuală sau cumulată a elementelor.*

(7) *În notele la situațiile financiare trebuie prezentate informații suplimentare cu privire la erorile constatate.*

(8) *Corectarea erorilor aferente exercițiilor financiare precedente nu determină modificarea situațiilor financiare ale acelor exerciții.*

*În cazul erorilor aferente exercițiilor financiare precedente, corectarea acestora nu presupune ajustarea informațiilor comparative prezentate în situațiile financiare. Informații comparative referitoare la poziția financiară și performanța financiară, respectiv modificarea poziției financiare, sunt prezentate în notele explicative.*

(9) *Înregistrarea stornării unei operațiuni contabile aferente exercițiului financiar curent se efectuează fie prin corectarea cu semnul minus a operațiunii inițiale (stornare în roșu), fie prin înregistrarea inversă a acesteia (stornare în negru), în funcție de politica contabilă și programele informatice utilizate.”*

Din normele legale mai sus citate rezultă că înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ, petenta fiind în situația în care a deși a înregistrat stornări de venituri și TVA, notele contabile nu au avut la bază documente justificative, în condițiile în care corectarea/stornarea privește servicii facturate în baza unui contract, act adițional și situație de lucrări, iar petenta nu a făcut dovada, fie a anulării facturii inițiale emise eronat și înregistrată în evidența contabilă a petentei, fie a emiterii unei facturii de stornare a facturii emise eronat, documente care să stea la baza înregistrării notelor contabile de stornare din anul 2015, fără să justifice cu documente încadrarea în vreuna din situațiile prevăzute de Codul fiscal.

În ceea ce privește argumentele contestatoarei potrivit cărora:

*“-programul de gestiune nu este conectat cu programul de contabilitate;*

*-cine face înregistrarea în programul de gestiune nu face și înregistrările contabile;*

*-petenta are serviciul de contabilitate externalizat, de aceea durează până când unele modificări în documente sunt rectificate, aceste erori fiind identificate, de obicei, în urma inventarierilor anuale sau punctajelor cu clienții/furnizorii;*

*-în contabilitatea societății S... înregistrarea s-a făcut în conformitate cu factura refăcută (petenta anexează fișa contului 401 - X transmisă de societatea S...)”,*

precum și faptul că:

*“Petenta arată că a reținut din motivarea deciziei de impunere că “obligația” petentei era să știe ce au declarat în 394 societățile Z și V... și actele comerciale cu aceste societăți nu sunt” reale” datorită acestei declarații. În cazul societății S... nu mai are relevanță această declarație 394? Acum nu contează ce au declarat dânsii pentru a se verifica cuantumul total al tranzacțiilor între cele 2 societăți?”*,

nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât aceste motive nu prezintă relevanță în prezenta cauză, în condițiile în care operațiune contabilă

efectuată de societatea petentă prin notele contabile nu se circumscrie prevederilor art.159 din Codul fiscal.

De asemenea referitor la susținerea petentei că: *“factura cu nr. .../...2014 a fost întocmită inițial în mod eronat, acest lucru constatându-se după transmiterea ei beneficiarului, care a solicitat refacerea cu sumele corecte. Factura a fost corectată, ca și forma fizică/scriptică și retransmisă, dar în contabilitate s-a omis rectificarea înregistrărilor contabile inițiale”*,

aceasta nu pot fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât din textele de lege antecitate reiese foarte clar că o factura se poate anula dacă nu a fost transmisă beneficiarului, în condițiile în care chiar petenta arată că *“factura cu nr. .../...2014 a fost întocmită inițial în mod eronat, acest lucru constatându-se după transmiterea ei beneficiarului”*, ori în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului se prevede expres la art.159 din Codul fiscal că:

- fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte;
- fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

Cu atât mai mult este de arătat și faptul că din documentele existente la dosarul cauzei nu reiese că a fost întocmită și prezentată o factură de anulare/corectare/stornare a facturii inițiale nr. .../...2014, considerată eronată de petentă.

Astfel, prin factura inițială nr. .../...2014 s-au facturat următoarele:

- *“LUCRARE EXECUTATA CF SITUATIE DE PLATA NR..../...2014CF CTR NR. .../...2014”*;
- *“STORNO AVANS PARTIAL (10% ) CONFORM FF .../...2014”*;
- *“STORNO CONFORM FF .../...2014”*.

Ulterior, așa cum petenta menționează: *“factura a fost corectată, ca și formă fizică/scriptică și retransmisă”*, ori prin noua factura nr. .../...2014 pe care petenta susține că întocmit-o pentru corectarea facturii inițiale, **nu apare vreo referire la faptul că reprezintă o corectare/stornare a facturii inițiale**, în condițiile în care chiar petenta susține că *“în contabilitatea petentei s-a omis rectificarea înregistrărilor contabile”*.

Mai mult, **fără a se face trimitere la cele facturate inițial**, prin noua factură nr. .../...2014, **s-a facturat cu totul altceva față de factura inițială**, respectiv următoarele:

- *“LUCRARE EXECUTATA CF ACT ADITIONAL NR..../...2014 CF CTR NR. .../...2014”*.

Astfel, învedereăm faptul că petenta nu și-a exercitat dreptul conferit de legiuitor prin dispozițiile art.269 alin.(1) lit.d) din Codul de procedură fiscală, care dispune:

*“ART. 269 Forma și conținutul contestației*

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

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;”*,

coroborat cu prevederile Ordinului președintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“2. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 269 din Codul de procedură fiscală - Forma și conținutul contestației*

*2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.*

*2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”*

petenta nedepunând dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală cu care să facă proba pretențiilor din contestația formulată, cu toate că în conformitate cu dispozițiile art. 73 din Codul de procedură fiscală:

*“ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

*(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.”*

De asemenea potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițional exprimată prin adagiul latin *actor incumbit probatio*, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât petenta este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, concluzia care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarei.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarei, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației, art. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, prevede:

*“ART. 276 Soluționarea contestației*

*(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

În concluzie, învederăm din nou faptul că înregistrările contabile trebuie să aibă la bază în toate cazurile un document justificativ care să ateste operațiunea contabilă. Din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă că în timpul inspecției fiscale și nici ulterior petenta nu a prezentat asemenea documente justificative și nu a făcut dovada respectării reglementărilor fiscale cu privire la corectarea/ajustarea bazei impozabile, astfel încât organele de inspecție fiscală au fost îndreptățite să nu accepte ajustarea bazei impozabile și în mod legal au tratat operațiune fără document justificativ conform prevederilor din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, operațiunea economică a fost reîncadrată de organele de inspecție fiscală, nefiind luată în considerare în baza prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.



Având în vedere cele prezentate, pentru suma de ... lei, stornată de pe venituri în mod nejustificat fără documente, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au calculat impozit pe profit suplimentar, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1), art. 17 și 19 din Legea nr.571/2003, în sumă de ... lei (scadent la 25.03.2016), precum și o TVA suplimentară în sumă de ... lei aferentă lunii decembrie 2015 (scadentă la 25.01.2016).

În consecință, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care arată:

*“ART. 279 Soluții asupra contestației*

*(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit. a) din Ordinul președintelui ANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră:

*“11.1. 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 pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei reprezentând:**

**... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;**

**... lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.**

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

## **D E C I D E :**

**1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulată de X SRL din ... împotriva Deciziei de impunere nr.../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../...2017, **pentru capătul de cerere privind suma parțială de ... lei reprezentând:**

**... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;**

**... lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.**

**2. Suspendarea soluționării contestației** formulată de X SRL din ... împotriva Deciziei de impunere nr.../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală în baza Raportului de

inspecție fiscală nr..../...2017, **pentru capătele de cerere privind suma parțială de ... lei reprezentând:**

- ... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;**
- ... lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;**
- ... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;**
- ... lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;**
- ... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar,**

până la soluționarea definitivă a tuturor cauzelor penale, respectiv:

- dosarul penal nr..../P/2013, în legătură cu operațiunile derulate de X SRL cu Z SRL;
- plângerea penală nr. .../...2016 înaintată Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția de Investigație a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Serviciul Teritorial ..., și
- dosarul penal nr..../...2014 aflat în lucru la Serviciul de Investigare a Criminalității Economice din cadrul Inspectoratului de Poliție județean ..., pentru operațiunile înregistrate pe lanțul de tranzacționare dintre V SRL și X SRL.

Soluționarea contestației formulată de X SRL, va fi reluată la data la care petenta 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 și cu cele precizate în motivarea prezentei decizii.

Decizie se comunică la:

- X SRL din ...;
- A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.3741/2015.

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

**DIRECTOR GENERAL**

...