



DECIZIA NR. 10304/21.06.2019
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. F în insolvență,
înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice x
sub nr. 68805/11.08.2014
și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași
sub nr. 20206/11.09.2014
și reînregistrată sub nr. 8029/02.04.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de **S.C. F**, din mun. ..., având J07/.../2003, CUI ..., prin emailul din data de ..2019, prin care a transmis adresa nr. ..2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ..2019, prin care solicită reluarea soluționării contestației înregistrată sub nr. ..2014, soluționare care a fost suspendată în baza Deciziei nr. ..2015, întrucât s-a emis Ordonanța de clasare nr. .../P/2015 în data de ..2018, rămasă definitivă la data prezentei, ordonanță pe care o anexează.

Având în vedere că la data solicitării reluării societatea era în procedura de insolvență, prin e-mailul din data de ..2019, s-a solicitat administratorului judiciar B SPRL conform pct. 10.9 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, să precizeze dacă își însușește contestația formulată de societate și dacă societății i-a fost ridicat dreptul la propria administrare.

Cu adresa nr. .2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. .2019, B SPRL, în calitate de administrator judiciar al **S.C. F** precizează că își însușește contestația formulată de societate și că acestea nu i-a fost ridicat dreptul la propria administrare și anexează Încheierea de ședință din .2018 pronunțată de Tribunalul xi-Secția Faliment în dosarul nr. .../2017.

S.C. F formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. .2014, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2014.

Obiectul contestației îl reprezintă suma de **S lei, reprezentând TVA.**

Prin **Decizia nr. .2015**, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, **a dispus Suspendarea** soluționării contestației formulate de **S.C. F** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. .2014, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X .2014, cu privire la suma **S lei, reprezentând TVA**, întrucât pentru această sumă, în dosarul penal nr. .../P/2012 (înregistrat la Direcția Națională Anticorupție-Serviciul Teritorial X sub nr. .../P/2013) se fac cercetări, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Prin Ordonanța Parchetului de pe lângă Tribunalul X nr. .../P/2015 rezultă că prin Ordonanța Direcției Naționale Anticorupție - Serviciul Teritorial X nr. .../P/2013 , s-a dispus disjungerea cauzei și constituirea a trei dosare distincte, concomitent cu declinarea competenței de soluționare a cauzei în favoarea Pachetului de pe lângă Tribunalul Y cu privire la o serie de suspecți, printre care și S , **S.C. F sub aspectul săvârșirii infracțiunilor de “evaziune fiscală”**, prev. și ped. de art. 9 alin. 1 lit. c din Legea nr. 241/2005-modif. și **“spălare a banilor”**, prev. și ped. de art. 29 alin. 1 lit. b din Legea nr. 656/2002-modif..

Prin Ordonanța Parchetului de pe lângă Tribunalul Y nr. .../P/2016 **s-a dispus reunirea** cauzei .../P/2016 la cauza numărul .../P/2015.

Prin Ordonanța Parchetului de pe lângă Tribunalul Y nr. .../P/2016 **s-a dispus reunirea** cauzei .../P/2016 la cauza numărul 700/P/2015.

Prin Ordonanța Parchetului de pe lângă Tribunalul Y nr. .../P/2015 **se dispune:**

“I. Clasarea cauzei privind pe suspecții:

[...]5. **S** , fiul lui , născut la data de ...în com. cu domiciliul în mun. Y C.N.P. , administrator al **S.C. A** și **S.C.** Botoșani, cercetat sub aspectul săvârșirii infracțiunilor de:

-evaziune fiscală, prev. și ped. de art. 9 alin. 1 lit. c din Legea nr. 241/2005-modif., întrucât *fapta nu este prevăzută de legea penală*,

-evaziune fiscală, prev. și ped. de art. 9 alin. 1 lit. b din Legea nr. 241/2005-modif., întrucât *fapta nu este prevăzută de legea penală*,

-tentativă la stabilirea, cu rea credință de către contribuabil a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, având ca rezultat obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursări sau restituiri de la bugetul general consolidat ori compensări datorate bugetului general consolidat/asocierea în vederea săvârșirii faptei/tentativa faptelor, prev. și ped. de art. 32 din C.P. rap. la art. 8 alin. 1 și 3 din Legea nr. 241/2005-modif., întrucât *fapta nu este prevăzută de legea penală*, și

-spălare a banilor, prev. și ped. de art. 29 alin. 1 lit. “b” din Legea nr. 656/2002-repub., întrucât *fapta nu există*,

[...]15. **S.C. F** cu sediul social în mun. , C.U.I. ... nr. O.N.R.C. J/.../2003, pentru săvârșirea infracțiunilor de:

-evaziune fiscală, prev. și ped. de art. 9 alin. 1 lit. b din Legea nr. 241/2005-modif., întrucât *fapta nu este prevăzută de legea penală*;

-spălare a banilor, prev. și ped. de art. 29 alin. 1 lit. b din Legea nr. 656/2002-repub., întrucât *fapta nu există și*

-tentativă la stabilirea, cu rea credință de către contribuabil a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, având ca rezultat obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursări sau restituiri de la bugetul general consolidat ori compensări datorate bugetului general consolidat/asocierea în vederea săvârșirii faptei/tentativa faptelor, prev. și ped. de art. 32 Cod Penal rap. la art. 8 alin. 1 și 3 din Legea nr. 241/2005-modif., întrucât *fapta nu este prevăzută de legea penală*;

[...] **III. Ridicarea măsurilor asigurătorii ale sechestrului imobiliar** luate cu privire la bunurile imobile aparținând suspectilor:

[...] **4. S**, C.N.P. ..., respectiv apartament situat în mun. ..., dobândit în baza contractului nr. .2004 și boxă, precum și S.C. A -clădire-CASĂ-situată în mun. cu teren aferent de ...mp și clădire situată pe raza com. [...]”.

Prin adresa nr. .2019, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a solicitat Administrației Județene a Finanțelor Publice Y - Serviciul Juridic să precizeze dacă Ordonanța de clasare nr. ...P/2015 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Y este definitivă și se poate relua procedura de soluționare a contestației.

Prin adresa nr. .2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. .2019, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Y - Serviciul Juridic comunică următoarele:

“[...] **IV. Împotriva Ordonanței .../P/2015 AJFP X a formulat plângere**, iar prin Ordonanța nr. .../2018 Parchetul de pe lângă Tribunalul X a dispus:

1. admiterea în parte a plângerii formulate de AJFP X, față de Ordonanța nr. ..P/2015 a Parchetului de pe lângă Tribunalul X

2. Infirmarea parțială a ordonanței nr. .../P/2015 a Parchetului de pe lângă Tribunalul X în ceea ce privește clasarea cauzei față de suspectii L și N , SC E și SC A și ridicarea măsurilor asigurătorii ale sechestrului imobiliar luate cu privire la bunurile suspectilor L și SC E , cu precizarea că celelalte prevederi ale ordonanței .../P/2015 rămân neschimbate.

3. Redeschiderea urmăririi penale în dosarul penal nr./P/2015 a Parchetului de pe lângă Tribunalul X în vederea continuării cercetărilor cu privire la aspectele menționate la pct. 2, pentru care s-a dispus infirmarea;

4. Dosarul de trimite judecătorului de cameră preliminară din cadrul Tribunalului X, în vederea confirmării redeschiderii urmăririi penale.

Astfel, Ordonanța nr. .../P/2015 a fost infirmată parțial, prin Ordonanța nr. .../2018 Parchetul dispunând redeschiderea urmăririi penale, în vederea continuării cercetărilor față de L , N , SC E și SC A celelalte prevederi ale Ordonanței .../P/2015 rămânând neschimbate, în sensul că rămâne neschimbată soluția de clasare față de 15 suspecti, inclusiv pentru SC F și S, pentru faptele prevăzute la punctul I și II menționate mai sus,

precum și soluția de disjungere a cauzei și continuare a cercetărilor față de suspectul A în calitate de administrator al SC S și H administrator al SC M.”

Având în vedere că motivul care a determinat suspendarea a încetat, în sensul că Parchetul de pe lângă Tribunalul X s-a pronunțat prin Ordonanța nr. ../P/2015, definitivă în cazul **S.C. F și domnul S** administrator al societății, urmează să reluăm procedura de soluționare a contestației și să ne pronunțăm pe fondul cauzei.

I. S.C. F formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. .2014 și împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .2014, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2014, privind suma de S lei, reprezentând TVA, motivând în susținere următoarele:

Societatea consideră că suma stabilită în sarcina sa nu este stabilită în mod legal în sarcina sa.

Astfel, precizează că în data de .2014, societatea, în baza actelor adiționale nr. .2014 la contractul de vânzare-cumpărare nr. .2010, actul adițional nr. .2014 la contractul de vânzare-cumpărare nr. .2011 și actul adițional nr. 2014 la contractul de vânzare-cumpărare nr. .2011, acte adiționale de reziliere a contractelor încheiate cu S.C. A , emite către această societate un număr de 8 facturi de storno cu o valoare totală de (-)S lei, din care (-)S lei baza și (-)S lei TVA și reprezentând stornări de facturi de avansuri emise în perioada .2010- .2012.

Petenta motivează că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de faptul că la momentul emiterii facturilor fiscale de avans, aceasta a achitat în totalitate TVA aferentă acestor facturi către bugetul de stat.

Invocă în susținerea contestației prevederile art. 134² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai face precizarea că, mai mult de atât, în data de .2012, în baza actelor adiționale încheiate referitor la aceleași contracte comerciale, s-a emis factura nr. .2012 cu o valoarea a TVA în sumă de S lei, reprezentând TVA colectată stornată aferentă avansurilor facturate și neîncasate până la .2012 de către **S.C. F** către clientul S.C. A

Invocă și prevederile art. 138 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai face mențiunea că nu s-a luat în considerare adresa nr. .2014 emisă de către S.C. A către **S.C. F** în care dorește ca în cazul în care este acceptată rezilierea contractelor, sumele achitate cu titlu de avans să fie acceptate ca sume pe care S.C. A le are de achitat către **S.C. F** aspect firesc și din punct de vedere contabil prin diminuarea soldului contului 411-A în momentul înregistrării facturilor de stornare a avansului.

De asemenea, precizează că nu înțelege care a fost motivul pentru care organul de inspecție fiscală face trimitere la o Sentință pronunțată de

Curtea de Apel Y între S.C. A și Administrația Financiară X, de suspendare a executării unor sume, și că s-a înțeles cu totul eronat că „a statuat clar că avansurile reprezintă sume de bani achitate (la partener încasate) și că dreptul de deducere al TVA la beneficiar din facturi emise pentru avansuri se poate exercita doar pe măsură ce avansurile facturate au fost și achitate. Acest fapt vine în susținerea ideii că pentru relația inversă, a stornării avansurilor, se recunosc operațiunea de stornare a taxei pe valoarea adăugată colectată la furnizor doar în măsura în care are loc transferul de bani în sensul invers, adică al restituirii către plătitorul inițial”.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X, urmare a verificării efectuate la S.C. F , pentru perioada .2013- .2014, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. .2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2014, au stabilit următoarele:

- S lei – TVA solicitată la rambursare;
- S lei – TVA respinsă la rambursare;
- S lei – TVA aprobată la rambursare;

Pentru neachitarea la scadență a TVA în sumă de S lei s-au calculat pentru perioada .2013- .2014 dobânzi/majorări de întârziere în sumă de S lei și penalități în sumă de S lei.

Societatea contestă TVA în sumă de S lei respinsă la rambursare.

În urma inspecției fiscale efectuate, organele de control fiscal au constatat că în perioada verificată contribuabilul a desfășurat în principal activitate de exploatare și comercializare a materialului lemnos, în baza obiectelor de activitate declarate: „Exploatare forestieră” CAEN 0220, „Tăierea și rindeluirea lemnului”, cod CAEN 1610 și „Comerț cu ridicata al materialului lemnos și al materialelor de construcții și al produselor derivate” CAEN 4673.

Organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina societății **TVA colectată în sumă de S lei**, aferentă avansurilor stornate prin facturile nr./....2014, emise de S.C. A , în sumă totală de S lei, din care TVA în sumă de S lei, întrucât sumele de bani încasate cu titlu de avansuri nu au fost restituite clientului, din suma de S lei acceptându-se stornarea pentru suma de S lei, aferentă avansurilor facturate în perioada februarie 2010-iunie 2012 și care nu au fost efectiv încasate de la S.C. A .

Prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .2014, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2014, s-au dispus în sarcina societății următoarele măsuri:

- de a evidenția diferența de TVA stabilită suplimentar în sumă de S lei, constatată ca urmare a inspecției fiscale parțiale;

- de a storna din evidența contabilă facturile nr. emise în data de .2014 către S.C. A pentru suma totală de -S lei, conform cap. III din raportul de inspecție fiscală;
- de a înregistra accesorii în sumă totală de S lei, conform cap. III din raportul de inspecție fiscală;
- de a depune noi declarații informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național cod 394, corecte, pentru perioada noiembrie 2012-aprilie 2014, în vederea regularizării diferențelor consemnate în „Situția neconcordanțelor aferente livrărilor/prestărilor și achizițiilor declarate de contribuabili care au derulat tranzacții cu S.C. F .”, conform cap. V din raportul de inspecție fiscală.

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

1. Referitor la suma de S lei, reprezentând TVA stabilită suplimentar pentru perioada 01.11.2013-31.05.2014 prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. .2014, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X– Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2014, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat stornarea TVA colectată aferentă avansurilor stornate prin facturile nr. .2014, facturate către S.C. A , în condițiile în care societatea nu face dovada că acestea se justifică, în realitate petenta nerestituind avansurile clientului său.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. .2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2014, au stabilit următoarele:

- S lei – TVA solicitată la rambursare;
- S lei – TVA respinsă la rambursare;
- S lei – TVA aprobată la rambursare;

Pentru neachitarea la scadență a TVA în sumă de S lei s-au calculat pentru perioada 25.12.2013-25.06.2014 dobânzi/majorări de întârziere în sumă de S lei și penalități în sumă de S lei.

Societatea contestă TVA în sumă de S lei respinsă la rambursare.

În urma inspecției fiscale efectuate, organele de control fiscal au constatat că în perioada verificată contribuabilul a desfășurat în principal activitate de exploatare și comercializare a materialului lemnos, în baza obiectelor de activitate declarate: „Exploatare forestieră” CAEN 0220, „Tăierea și rindeluirea lemnului”, cod CAEN 1610 și „Comerț cu ridicata al

materialului lemnos și al materialelor de construcții și al produselor derivate” CAEN 4673.

Organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina societății **TVA colectată în sumă de S lei**, aferentă avansurilor stornate prin facturile nr. .2014, emise către S.C. A , în sumă totală de S lei, din care TVA în sumă de S lei, întrucât sumele de bani încasate cu titlu de avansuri nu au fost restituite clientului, din suma de S lei acceptându-se stornarea pentru suma de lei, aferentă avansurilor facturate în perioada februarie 2010-iunie 2012 și care nu au fost efectiv încasate de la S.C. A .

Astfel, în data de .2014, **S.C. F** , emite către S.C. A un număr de 8 facturi de storno, după cum urmează:

1. Factura nr. .2014, reprezentând „storno factura nr. .2010”, în sumă totală de (-)S lei (-S lei baza - S lei TVA);

2. Factura nr. .2014, reprezentând „storno factura nr. .2010”, în sumă totală de (-)S lei (-S lei baza – S lei TVA);

3. Factura nr. .2014, reprezentând „storno factura nr. .2010”, în sumă totală de (-)S lei (-S lei baza – S lei TVA);

4. Factura nr. .2014, reprezentând „storno factura nr. .2011”, în sumă totală de (-)S lei (-S lei baza – S lei TVA);

5. Factura nr. .2014, reprezentând „storno factura nr. .2011”, în sumă totală de (-)S lei (-S lei baza - S lei TVA);

6. Factura nr. .2014, reprezentând „storno factura nr. .2011”, în sumă totală de (-)S lei (-S lei baza – S lei TVA);

7. Factura nr. S.2014, reprezentând „storno factura nr. S.2012”, în sumă totală de (-)S lei (-S lei baza – S lei TVA);

8. Factura nr. .2014, reprezentând „storno factura nr. .2012”, în sumă totală de (-)S lei (-S lei baza – S lei TVA).

Aceste facturi însumează un total de (-)S lei, din care (-)S lei baza și (-)S lei TVA (cota de 24% și 19%) și reprezintă stornări de facturi de avansuri emise în perioada 17.02.2010-30.06.2012, în baza următoarelor contracte:

- nr. .2010, având ca obiect vânzarea-cumpărarea de linie tehnologică brichetat rumeguș, pentru valoarea totală de S lei+TVA;

- nr. .2011, având ca obiect vânzarea-cumpărarea de linie tehnologică pentru fabricat Pellet din rumeguș de esență tare model FASTAPELLET 1000 CT/FIX, cu o capacitate de producție de minim 4.900 tone/an, cu diverse unități tehnologice incluse, pentru valoarea totală de S lei+TVA;

- nr. .2011, având ca obiect vânzarea-cumpărarea de linie de producție banzic vertical BONGIOANNI, pentru valoarea totală de S lei+TVA.

În legătură cu considerentele întocmirii facturilor de storno nr.din data de ..2014, care stornează în tot sau în parte facturile nr. au fost solicitate explicații scrise administratorului societății, domnul S., care, în nota explicativă din data de .2014 precizează: „Considerentele întocmirii facturilor de storno menționate mai sus sunt actele adiționale de reziliere, respectiv actul adițional nr. ..2014 la contractul de vânzare-cumpărare nr. ..2010, actul

adițional nr. ..2014 la ctr. vânzare-cumpărare nr. ..2011 și actul adițional nr. ..2014 la contractul de vânzare-cumpărare nr. ..2011”.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a solicitat precizări referitoare la încasarea de la S.C. A a sumelor înscrise în facturile inițiale de avansuri, nr. ..., respectiv în ce quantum au fost încasările totale și dacă, în momentul întocmirii facturilor de storno din data de ..2014, nr. de la sumele încasate au fost restituite către S.C. A.

Administratorul **S.C. F.** domnul S., în răspunsul la întrebarea nr. 4 din nota explicativă din data de ..2014, declară că „Facturile de avansuri menționate au fost încasate de la S.C. A. parțial, pentru suma neîncasată s-a întocmit factura fiscală nr. ..2012 cu suma de -S lei. Quantumul sumei încasate de S lei de F de la A (echivalent a facturilor de storno) a fost considerat ca plată a unor obligații ale lui A pentru F , pentru livrările de mărfuri și prestările de servicii”.

De asemenea, echipa de inspecție fiscală solicită administratorului societății să precizeze dacă deține alte documente/înscrisuri, în afară de facturile de storno din data de 2014, relevante pentru stornarea sumei de S lei, și în caz afirmativ, acestea să fie enumerate și anexate la răspuns. În răspunsul dat la întrebarea nr. 5, administratorul societății răspunde că „S.C. F deține actele adiționale de reziliere a contractelor de vânzare-cumpărare încheiate cu A , detaliate la răspunsul de la întrebarea nr. 3, pe care le atașăm în copie la prezenta”.

Întrucât contractele de vânzare-cumpărare sus-menționate au fost reziliate de către părți, înainte de livrarea efectivă a liniilor tehnologice ce au făcut obiectul acestor contracte, organele de inspecție fiscală au solicitat informații scrise și cu privire la demersurile întreprinse de **S.C. F** pentru obținerea acelor linii tehnologice ce urmau a fi vândute ulterior de către S.C. A dacă **S.C. F** a achitat avansuri în vederea procurării acestor utilaje și care a fost finalitatea acestor demersuri (dacă s-au realizat achizițiile de linii tehnologice, iar dacă nu, există încă acțiuni în derulare?), precum și argumentarea cu documente. În răspunsul la întrebarea nr. 6 din nota explicativă din data de ..2014, administratorul societății precizează că „Demersurile întreprinse...sunt: au fost solicitate oferte de la diferiți furnizori, a încheiat un contract de vânzare-cumpărare cu S.C. E pentru linie tehnologică pentru fabricat pellet model FASTPELLET 1000 CT/FIX și înțelegeri verbale cu ceilalți parteneri de unde a primit oferte, respectiv B SRL pentru linie producție banzic vertical BONGIOANNI și S SRL pentru linie tehnologică pentru fabricat brichete. S.C. F nu a achitat nici un avans în vederea procurării acestor linii tehnologice la nici un furnizor. Nu s-au realizat achizițiile de linii tehnologice, contractual cu E a fost anulat (anexat contr. nr. ..2011 si act aditional). Ofertele primite au trecut de data valabilității lor; anexăm pentru confirmare ofertele primite de la B și S -15 pagini. Contractele cu A s-au anulat întrucât avem promisiuni bancare să executăm aceste achiziții din credit bancar pentru a finaliza proiectul pe care îl are F cu APDRP pe Măsura 123 (achiziții utilaje SAPARD)”.

Având în vedere că **S.C. F**, a stornat avansurile facturate către S.C. A și încasate de la această societate, precum și faptul că au fost anulate contractele de vânzare-cumpărare încheiate între cele 2 părți pentru livrări de linii tehnologice, echipa de inspecție fiscală a solicitat administratorului societății o explicație cu privire la faptul dacă există alte demersuri întreprinse de S.C. F pentru vânzarea aceluiași linii tehnologice către alți clienți sau potențiali clienți, iar în caz afirmativ, să argumenteze cu documente. În răspunsul la întrebarea nr. 7 din nota explicativă din data de .2014, administratorul societății precizează că „S.C. F nu va face alte demersuri pentru livrarea liniilor tehnologice menționate la întrebarea nr. 3, întrucât nu a achitat nici o sumă de bani altor furnizori, rezilierea făcându-se pe cale amiabilă”.

Având în vedere că agentul economic invocă, în motivarea întocmirii facturilor storno, actele adiționale de reziliere a contractelor de vânzare-cumpărare linii tehnologice încheiate între **S.C. F**, în calitate de vânzător și S.C. A, în calitate de cumpărător, reziliere făcută pe cale amiabilă, echipa de inspecție fiscală precizează că între cele 2 societăți au fost încheiate următoarele contracte:

1. contract de vânzare-cumpărare nr. .2010, din cuprinsul căruia rezultă următoarele:

- obiectul contractului: vânzarea-cumpărarea de linie tehnologică brichetat rumeguș, pentru valoarea totală de S lei+TVA;
- plata se poate face și în avans până la 100%, după emiterea facturii de avans parțiale sau totale;
- valabilitate: până la .2012;
- fără precizări referitoare la termenul de livrare al produselor care fac obiectul contractului, deși la cap. IX se precizează că „dacă vânzătorul din vina lui întârzie livrarea produselor va plăti penalități de întârziere în cuantum de 0,15% din valoarea produsului nelivrat pentru fiecare zi de întârziere”.

La acest contract s-au încheiat 3 acte adiționale, după cum urmează:

- act adițional nr. .2012 care prevede stornarea contravalorii facturilor de avans neachitate până la .2012, în sumă de S lei, ca urmare a constatărilor din .2012 încheiat la S.C. A

- act adițional nr. .2012, prin care se prelungește valabilitatea contractului până la data de .2015;

- act adițional nr. .2014, care prevede rezilierea, de comun acord.

2. contract de vânzare-cumpărare nr. .2011, din cuprinsul căruia rezultă următoarele:

- obiectul contractului: vânzarea-cumpărarea de linie tehnologică pentru fabricat pellet din rumeguș de esență tare modul FASTAPELLET 1000 CT/FIX, cu o capacitate de producție de minim 4.900 tone/an, cu diverse unități tehnologice incluse, pentru valoarea totală de S lei+TVA;

- plata se poate face și în avans până la 100%, după emiterea facturii de avans parțiale sau totale;

- valabilitate: până la 31.12.2013 cu posibilitatea de prelungire prin act adițional semnat de ambele părți;

-fără precizări referitoare la termenul de livrare al produselor care fac obiectul contractului, deși la cap. IX se precizează că „dacă vânzătorul din vina lui întârzie livrarea produselor va plăti penalități de întârziere în cuantum de 0,05% din valoarea produsului nelivrat pentru fiecare zi de întârziere”.

La acest contract s-au încheiat 3 acte adiționale, după cum urmează:

-act adițional nr. .2012 care prevede stornarea contravalorii facturilor de avans neachitate până la .2012, în sumă de S lei, ca urmare a constatărilor din .2012 încheiat la S.C. A

-act adițional nr. .2012, prin care se prelungește valabilitatea contractului până la data de .2015;

-act adițional nr. .2014, care prevede rezilierea, de comun acord.

3. contract de vânzare-cumpărare nr. 2011, din cuprinsul căruia rezultă următoarele:

-obiectul contractului: vânzarea-cumpărarea de linie de producție banzic vertical BONGIOANNI, pentru valoarea totală de S lei+TVA;

-plata se poate face și în avans până la 100%, după emiterea facturii de avans parțiale sau totale;

-valabilitate: până la .2014 cu posibilitatea de prelungire prin act adițional semnat de ambele părți;

-fără precizări referitoare la termenul de livrare al produselor care fac obiectul contractului, deși la cap. IX se precizează că „dacă vânzătorul din vina lui întârzie livrarea produselor va plăti penalități de întârziere în cuantum de 0,01% din valoarea produsului nelivrat pentru fiecare zi de întârziere”.

La acest contract s-au încheiat 3 acte adiționale, după cum urmează:

-act adițional nr. .2012 care prevede stornarea contravalorii facturilor de avans neachitate până la .2012, în sumă de S lei, ca urmare a constatărilor din .2012 încheiat la S.C. A

-act adițional nr. .2012, prin care se prelungește valabilitatea contractului până la data de .2015;

-act adițional nr. .2014, care prevede rezilierea, de comun acord.

Cu privire la facturile de storno numerele din data de 2014, organele de inspecție fiscală precizează că nu-și însușesc punctul de vedere al administratorului societății, întrucât **S.C. F**, nu a restituit până la data de .2014 (și nici până la data inspecției fiscale) sumele de bani achitate de către S.C. A cu titlu de avansuri pentru linii tehnologice. De asemenea, nu au acceptat nici atribuirea sumelor de bani încasate ca avansuri cu destinație precisă, respectiv pentru linii tehnologice, în baza celor 3 contracte prezentate anterior, în contul altor facturi emise în intervalul 2010-mai 2014 de către **S.C. F** pentru S.C. A respectiv pentru material lemnos ori avansuri pentru masa lemnoasă și pentru brichete din rumeguș.

În motivarea acestui punct de vedere, organele de inspecție invocă prevederile art. 137 alin. (1) lit. a) din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, precizează că, în cazul avansurilor facturate de **S.C. F** (în total de S lei, în intervalul 17.02.2010-30.06.2012), diminuate prin factura în roșu nr. ... prin care s-a stornat contravaloarea avansurilor neîncasate (total de -S lei), baza de impozitare a

TVA s-a constituit din contrapartida obținută, adică suma fără TVA aferentă sumelor de bani încasate de la S.C. A (încasări în cuantum total de S lei, după calculele agentului economic).

De asemenea, susțin că trebuie respectat conținutul acestui articol și atunci când este vorba de relația inversă, a stornării avansurilor, contrapartida obținută trebuind restituită, adică sumele de bani încasate cu titlul de avansuri trebuind restituite către S.C. A . În lipsa transferului de bani de la **S.C. F** către S.C. A , nu se poate vorbi despre ajustarea bazei de impozitare, acest fapt având loc doar pe hârtie, fără suport real.

Organele de inspecție fiscală invocă și prevederile art. 155 alin. (15) din Codul Fiscal, precizând că, dacă pentru încasarea unui avans este obligatorie încasarea unei facturi în negru, o factură în roșu referitoare la avansuri, atunci când nu sunt aplicabile prevederile pct. 72 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, nu poate fi întocmită decât pe baza restituirii efective a sumelor de bani încasate cu titlu de avans.

Totodată, organele de inspecție fiscală invocă și Sentința nr. .2012 pronunțată de Curtea de Apel Suceava în dosarul .../39/2012 rămasă irevocabilă prin Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr.2013, în cazul contestării de către S.C. A a Deciziei de impunere nr. .2012, emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului X, care a statuat clar că avansurile reprezintă sume de bani achitate (la partener încasate) și că dreptul de deducere al TVA la beneficiar din facturi emise pentru avansuri se poate exercita doar pe măsură ce avansurile facturate au fost și achitate. Acest fapt vine în susținerea ideii că, pentru relația inversă, a stornării avansurilor, se recunoaște operațiunea de stornare a TVA colectată la furnizor doar în măsura în care are loc transferul de bani în sensul invers, adică al restituirii către plătitorul inițial.

Organele de inspecție fiscală invocă și prevederile art. 138 lit. a) din Codul fiscal, precizând că acest articol precizează că baza de impozitare se reduce în cazul desființării, nu în momentul desființării totale sau parțiale a contractului pentru livrarea de bunuri, adică la data actului de desființare. Faptul că este făcută mențiunea „în cazul” înseamnă că nu este înlăturată obligația părților din contract ce se desființează de a restitui foloasele deja obținute de părți pe parcursul derulării contractului (în speță, **S.C. F** a obținut bani cu titlu de avans pentru livrare de linii tehnologice), această obligație fiind atestată și de prevederile art. 1254 din Codul Civil.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că, chiar dacă cele 2 societăți au încheiat acte de reziliere a contractelor de vânzare-cumpărare de echipamente tehnologice de comun acord, care respectă prevederile pct. 20 din Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aplicarea art. 138 din Codul fiscal, simpla întocmire a facturilor de storno avansuri, în lipsa restituirii efective a avansurilor încasate, adică a mișcării efective a banilor de la **S.C. F** , către S.C. A nu înseamnă decât o îndeplinire a condițiilor de formă, nu și a celor de conținut, pentru ajustarea bazei de impozitare și implicit a TVA.

Mai mult, organele de inspecție fiscală precizează că faptul că avansurile încasate de **S.C. F**, au avut o destinație precisă atestată prin contracte, respectiv pentru livrări de linii tehnologice, precum și faptul că din cuprinsul celor 3 contracte încheiate cu S.C. A și a actelor adiționale menționate anterior, nu reiese vreo înțelegere a părților ca, în cazul nerealizării obiectului contractului ori a desființării acestuia, sumele achitate cu titlu de avans pot rămâne în contul altor produse livrate sau ce urmează a fi livrate, ori în contul unor servicii prestate sau ce vor fi prestate în viitor (neexistând alte convenții între părți relevante pentru speța în cauză, conform declarațiilor administratorului societății din răspunsul la întrebarea nr. 5).

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au admis o compensare a avansurilor încasate pentru linii tehnologice cu alte obligații ale S.C. A către **S.C. F** (fiind vorba preponderent despre livrări de material lemnos sau avansuri pentru masa lemnoasă facturate în regim de taxare inversă).

În consecință, au constatat că tranzacțiile consemnate în facturile nr. .2014, efectuate între cele 2 persoane juridice afiliate (domnul S este administrator și asociat atât la **S.C. F**, cât și la S.C. A), nu au avut loc în realitate, tranzacțiile în sine nu au fost realizate, scopul înregistrării facturilor fiind acela de a storna TVA colectată și a genera TVA negativă pe care a solicitat-o la rambursare.

Prin adresa nr. .2014, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X-Inspecție Fiscală sub nr. .2014, Inspectoratul de Poliție Județean X-Serviciul de Investigare a Fraudelor comunică faptul că în Dosarul penal nr. ...P/2012 a fost înregistrat la Parchetul de pe lângă Tribunalul X având la bază sesizarea Direcției Generale a Finanțelor Publice Botoșani nr. .2012 în care s-a solicitat efectuarea de cercetări față de U - administrator al S.C. E, sub aspectul comiterii infracțiunii prevăzute de art. 8 alin. (1) și (2) din Legea nr. 241/2005.

În același dosar, au fost efectuate cercetări și față de alți 8 făptuitori sub aspectul comiterii infracțiunii de evaziune fiscală, prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005.

Printre persoanele cercetate s-a aflat și domnul S, CNP ..., administrator al S.C. A, față de care, la data de .2012 a fost începută urmărirea penală pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, prevăzută de art. 8 alin. (1) și (2) din Legea nr. 241/2005, modificată, constând în aceea că, în perioada februarie 2010-octombrie 2011, în calitate de administrator al S.C. A s-a sustras de la plata obligațiilor fiscale cu suma de S lei, prin înregistrarea în actele contabile ale societății, a 3 facturi fiscale emise de **S.C. F**, în valoare totală de S lei, reprezentând avansuri procurări utilaje tehnologice, iar din acestea pentru suma de S lei nu au avut la bază operațiuni reale.

De asemenea, se precizează că, la data de .2012, față de domnul S, a fost confirmată începerea urmării penale pentru săvârșirea infracțiunii de spălarea banilor, faptă prevăzută și pedepsită de art. 29 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 656/2002, constând în aceea că, în calitate de administrator la S.C. A și **S.C. F**, în perioada .2011- .2011, a transferat din contul bancar al

respectivelor societăți deschis la BCR X și Banca ..., suma de S lei în contul bancar al S.C. A și suma de S lei în contul bancar la S.C. E , disimulând proveniența reală a acestor sume de bani, cunoscând că provin din comiterea infracțiunii de evaziune fiscală.

La data de ...2013, dosarul penal mai sus menționat a fost înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul X, cu propunere de declinare a competenței în favoarea Direcției Naționale Anticorupție, în temeiul art. 210 și art. 209 alin. (3) din Codul de procedură penală, raportat la art. 13 alin. (1) (1[^]1) și (1[^]3) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 43/2002 modificată, coroborat cu art. 22 din Legea nr. 78/2000 modificată.

Prin adresele nr. .2014 și nr. .2015, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, a solicitat Direcției Naționale Anticorupție-Serviciul Teritorial X precizarea dacă domnul S , administrator al **S.C. F** , este inclus în cercetarea penală cu privire la constatările din Decizia de impunere nr. .2014 și Raportul de inspecție fiscală nr. .2014, având în vedere că avansurile fac obiectul cercetării aflate în derulare cu privire la domnul S , administrator al S.C. A .

Prin adresa înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. .2015, Direcția Națională Anticorupție-Serviciul Teritorial X comunică faptul că în cauza penală în care se fac cercetări în dosarul penal nr. .../P/2012 (înregistrat la Direcția Națională Anticorupție-Serviciul Teritorial .X sub nr. .../P/2013) s-a dispus extinderea urmăririi penale și cu privire la suma de S lei, reprezentând stornare TVA neadmisă de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.2014.

Prin **Decizia nr.2015**, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, **a dispus Suspendarea** soluționării contestației formulate de **S.C. F** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. .2014, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2014, cu privire la suma **S lei, reprezentând TVA**, întrucât pentru această sumă, în dosarul penal nr./P/2012 (înregistrat la Direcția Națională Anticorupție-Serviciul Teritorial X sub nr. .../P/2013) se fac cercetări, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Prin Ordonanța Direcției Naționale Anticorupție - Serviciul Teritorial S nr. .../P/2013 ., s-a dispus disjungerea cauzei și constituirea a trei dosare distincte, concomitent cu declinarea competenței de soluționare a cauzei în favoarea Pachetului de pe lângă Tribunalul X cu privire la o serie de suspecți, printre care și S , **S.C. F** , **sub aspectul săvârșirii infracțiunilor de “evaziune fiscală”**, prev. și ped. de art. 9 alin. 1 lit. c din Legea nr. 241/2005-modif. și **“spălare a banilor”**, prev. și ped. de art. 29 alin. 1 lit. b din Legea nr. 656/2002-modif..

Prin Ordonanța Parchetului de pe lângă Tribunalul X nr. .../P/2016 **s-a dispus reunirea** cauzei .../P/2016 la cauza numărul/P/2015.

Prin Ordonanța Parchetului de pe lângă Tribunalul X nr. .../P/2016 **s-a dispus reunirea** cauzei ./P/2016 la cauza numărul .../P/2015.

Prin Ordonanța Parchetului de pe lângă Tribunalul X nr. .../P/2015 **se dispune:**

“I. Clasarea cauzei privind pe suspectii:

[...] **5. S** , fiul lui, născut la data de ...în com. ..., cu domiciliul în, C.N.P., administrator al **S.C. A. și S.C. F.**, cercetat sub aspectul săvârșirii infracțiunilor de:

-evaziune fiscală, prev. și ped. de art. 9 alin. 1 lit. c din Legea nr. 241/2005-modif., întrucât *fapta nu este prevăzută de legea penală*,

-evaziune fiscală, prev. și ped. de art. 9 alin. 1 lit. b din Legea nr. 241/2005-modif., întrucât *fapta nu este prevăzută de legea penală*,

-tentativă la stabilirea, cu rea credință de către contribuabil a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, având ca rezultat obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursări sau restituiri de la bugetul general consolidat ori compensări datorate bugetului general consolidat/asocierea în vederea săvârșirii faptei/tentativa faptelor, prev. și ped. de art. 32 din C.P. rap. la art. 8 alin. 1 și 3 din Legea nr. 241/2005-modif., întrucât *fapta nu este prevăzută de legea penală*, și

-spălare a banilor, prev. și ped. de art. 29 alin. 1 lit. “b” din Legea nr. 656/2002-repub., întrucât *fapta nu există*,

[...] **15. S.C. F.** cu sediul social în mun. ..., C.U.I., nr. O.N.R.C. J/0..., pentru săvârșirea infracțiunilor de:

-evaziune fiscală, prev. și ped. de art. 9 alin. 1 lit. b din Legea nr. 241/2005-modif., întrucât *fapta nu este prevăzută de legea penală*;

-spălare a banilor, prev. și ped. de art. 29 alin. 1 lit. b din Legea nr. 656/2002-repub., întrucât *fapta nu există și*

-tentativă la stabilirea, cu rea credință de către contribuabil a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, având ca rezultat obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursări sau restituiri de la bugetul general consolidat ori compensări datorate bugetului general consolidat/asocierea în vederea săvârșirii faptei/tentativa faptelor, prev. și ped. de art. 32 Cod Penal rap. la art. 8 alin. 1 și 3 din Legea nr. 241/2005-modif., întrucât *fapta nu este prevăzută de legea penală*;

[...] **III. Ridicarea măsurilor asigurătorii ale sechestrului imobiliar** luate cu privire la bunurile imobile aparținând suspectilor:

[...] **4. S.**, C.N.P., respectiv apartament situat în mun., dobândit în baza contractului nr. ... și boxă, precum și S.C. A.-clădire-CASĂ-situată în mun. cu teren aferent de ... mp și clădire situată pe raza com.
[...].”

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 11** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale **art. 6** din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

ART. 11

“Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impunerii. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate”.

ART. 6

“Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză”.

Conform acestor prevederi legale, autoritățile fiscale au dreptul de a nu lua în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

La stabilirea sumelor, organul fiscal apreciază în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și adoptă soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

- În ceea ce privește TVA, la **art. 125 și art. 125¹** și actul normativ mai sus menționat, se precizează:

ART. 125

“Definiția taxei pe valoarea adăugată

Taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect datorat la bugetul statului și care este colectat conform prevederilor prezentului titlu”.

ART. 125¹

“Semnificația unor termeni și expresii

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]

28. taxă colectată reprezintă taxa aferentă livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii taxabile, efectuate de persoana impozabilă, precum și taxa aferentă operațiunilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei, conform art. 150 - 151¹;

[...]”.

Din aceste texte de lege se reține că taxa colectată este taxa aferentă livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii taxabile, efectuate de persoana impozabilă. Se reține că persoana impozabilă are obligația colectării TVA aferentă livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii taxabile, dar numai cu condiția ca aceste livrări/prestații să fi fost efectuate.

Prin urmare, nu orice document se evidențiază încontabilitate, ci numai acela care corespunde realității, respectiv acel document care reflectă operațiuni efectuate.

- Din punctul de vedere al TVA sunt aplicabile și prevederile **art. 126, art. 128, art. 129, art. 134² și art. 137** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale **pct. 16¹** din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

ART. 126

“Operațiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);”.

ART. 128

“Livrarea de bunuri

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar”.

ART. 129

“Prestarea de servicii

(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128”.

ART. 134²

“Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestații de servicii

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

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

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile

reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora;

[...]”.

“Norme metodologice:

16¹. (1) Prevederile art. 134² alin. (2) lit. a) din Codul fiscal se aplică în situația în care facturile totale ori parțiale pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii au fost emise înaintea faptului generator de taxă și includ și situația în care sunt emise facturi pentru avansuri înainte de încasarea acestora”.

ART. 137

“Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), **din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;**”.

Din aceste prevederi legale rezultă că, din punct de vedere al taxei sunt considerate operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ o serie de condiții, una dintre acestea fiind ca operațiunile să constituie sau să fie asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată.

De asemenea, se precizează că livrarea de bunuri este transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar, iar prestarea de servicii este orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri.

În ceea ce privește exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, aceasta intervine la data la care are loc faptul generator, excepție făcând avansurile, pentru care exigibilitatea intervine la data la care se încasează avansul.

Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora.

Baza de impozitare a TVA reprezintă tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț.

- În speță, sunt aplicabile și prevederile **art. 6** din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează că:

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”.

Conform acestor prevederi legale, orice operațiune economico-financiară care a fost efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, și care dobândește astfel calitatea de document justificativ.

Se reține astfel, că este necesar ca operațiunea să existe, să fie reală, să fie efectuată, iar la baza ei să se regăsească o serie de documente justificative.

Persoanele care au întocmit, vizat, aprobat și înregistrat în contabilitate documentele în cauză sunt direct răspunzătoare.

Referitor la documentul “factură”, la art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

ART. 155

“Facturarea

(1) În înțelesul prezentului titlu sunt considerate facturi documentele sau mesajele pe suport hârtie ori în format electronic, dacă acestea îndeplinesc condițiile stabilite în prezentul articol.

[...]

(5) Persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, în următoarele situații:

a) pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate;

[...]

(15) Pentru alte operațiuni decât cele prevăzute la alin. (14), persoana impozabilă are obligația de a emite o factură cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri/prestare de servicii cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.

[...]

(19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

[...]

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125[^]1 alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor ori, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar;

[...]”.

Din aceste prevederi legale se reține că un document este considerat factură dacă este emis pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii care au fost efectuate și dacă cuprinde în mod obligatoriu o serie de elemente, printre care și denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, avansurile facturate.

Se observă astfel că, pentru a putea îndeplini calitatea de factură și de document justificativ de înregistrare în contabilitate, factura trebuie să fie în conformitate cu realitatea operațiunilor pe care le reflectă. Nu este admisă ca document justificativ o factură care are la bază operațiuni nereale.

De asemenea, prevederile legale invocate stipulează și faptul că persoana impozabilă trebuie să emită o factură pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri/prestare de servicii cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile. Se reține astfel că este obligatoriu ca avansurile să fie încasate, iar factura să se emită cel târziu în cea de a 15-a zi a lunii următoare celei în care s-au încasat avansurile.

- Cu privire la ajustarea bazei de impozitare, la **art. 138** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și la **pct. 20** din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

ART. 138

“Ajustarea bazei de impozitare

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”.

“Norme metodologice:

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.

(1[^]1) În cazul în care persoanele care aplică sistemul TVA la încasare se află în situațiile prevăzute la alin. (1), se aplică prevederile art. 134[^]2 alin. (10) din Codul fiscal. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce, ori, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, indiferent dacă taxa aferentă este sau nu exigibilă.

(1[^]2) În sensul art. 138 lit. a) și b) din Codul fiscal, desființarea unui contract reprezintă orice modalitate prin care părțile renunță la contract de comun acord sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești sau a unui arbitraj. În cazul bunurilor, dacă desființarea contractului presupune și restituirea bunurilor deja livrate, nu se consideră că are loc o nouă livrare de la cumpărător către vânzătorul inițial. În cazul prestațiilor de servicii, prevederile art. 138 lit. a) și b) din Codul fiscal se aplică numai pentru servicii care nu au fost prestate, desființarea unui contract care are ca obiect prestări de servicii având efecte numai pentru viitor în ce privește reducerea bazei de impozitare.

(2) Beneficiarii au obligația să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial, potrivit prevederilor art. 148 alin. (1) lit. b) și art. 149 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal, numai pentru operațiunile prevăzute la art. 138 lit. a) - c) și e) din Codul fiscal. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru achizițiile intracomunitare”.

Conform acestor prevederi legale, se procedează la ajustarea bazei de impozitare atunci când intervine desființarea totală sau parțială a contractului pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, dar înainte de efectuarea acestora și pentru care au fost emise facturi în avans, sau 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.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că, în perioada februarie 2010-iunie 2012 petenta a facturat către S.C. A. sumele încasate cu titlu de avansuri de la această societate, în baza următoarelor contracte:

- nr. ..2010, având ca obiect vânzarea-cumpărarea de linie tehnologică brichetat rumeguș, pentru valoarea totală de S lei+TVA;
- nr. ..2011, având ca obiect vânzarea-cumpărarea de linie tehnologică pentru fabricat Pellet din rumeguș de esență tare model FASTAPELLET 1000 CT/FIX, cu o capacitate de producție de minim S tone/an, cu diverse unități tehnologice incluse, pentru valoarea totală de S lei+TVA;
- nr. ...2011, având ca obiect vânzarea-cumpărarea de linie de producție banzic vertical BONGIOANNI, pentru valoarea totală de S lei+TVA.

Ulterior, în data de 05.05.2014, **S.C. F** emite către S.C. A un număr de 8 facturi de storno, după cum urmează:

1. Factura nr. .2014, reprezentând „storno factura nr.2010”, în sumă totală de (-)S lei (-S lei baza - S lei TVA);
2. Factura nr. .2014, reprezentând „storno factura nr. .2010”, în sumă totală de (-)S lei (-S lei baza – S lei TVA);
3. Factura nr. .2014, reprezentând „storno factura nr. .2010”, în sumă totală de (-)S lei (-S lei baza – S lei TVA);
4. Factura nr. .2014, reprezentând „storno factura nr. .2011”, în sumă totală de (-)S lei (-S lei baza – S lei TVA);
5. Factura nr. .2014, reprezentând „storno factura nr. .2011”, în sumă totală de (-)S lei (-S lei baza - S lei TVA);
6. Factura nr. .2014, reprezentând „storno factura nr. .2011”, în sumă totală de (-)S lei (-S lei baza – S lei TVA);
7. Factura nr. .2014, reprezentând „storno factura nr. .2012”, în sumă totală de (-)S lei (-S lei baza – S lei TVA);
8. Factura nr. .2014, reprezentând „storno factura nr. .2012”, în sumă totală de (-)S lei (-S lei baza – S s-a făcut în baza unor acte adiționale de reziliere la contractele încheiate anterior, dar fără a se restitui efectiv și avansurile încasate inițial.

În temeiul prevederilor art. 137 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, citat și analizat la acest capăt de cerere, petenta nu are dreptul la stornarea facturilor de avansuri, întrucât aceasta nu a restituit efectiv sumele de bani. Trebuie să existe o contrapartidă pe care să o obțină S.C. A de la petentă. În baza acestei operațiuni de transfer de bani, petenta avea dreptul de a emite factura de stornare.

Conform prevederilor art. 6 din Legea contabilității, republicată, citat anterior, la baza fiecărei operațiuni care a fost efectuată trebuie să se regăsească un document care dobândește calitatea de document justificativ. Ori, în cazul de față nu există operațiunea în cauză.

Speței în cauză nu i se aplică prevederile art. 138 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct. 20 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât se procedează la ajustarea TVA aferentă facturilor de livrări de bunuri și prestări de servicii, în situația în care livrarea nu se mai efectuează, dar a fost emisă inițial factura de livrare.

În cazul de față nu a fost emisă o factură de livrare de bunuri sau de prestare de servicii, pentru a se proceda la anularea/stornarea acesteia.

În cazul de față, petenta a facturat contravaloarea avansurilor încasate și nu a livrărilor.

Prin urmare, va avea dreptul la ajustarea TVA aferentă acestor avansuri în momentul în care va achita/va restitui banii din avansuri către S.C. A , respectiv la data la care acea societate va primi banii.

Până la data restituirii banilor nu se poate vorbi despre ajustarea bazei de impozitare, acest fapt neputând avea loc doar pe hârtie, fără suport real.

Trebuie să existe o corelație între realitate și documente. Când va avea loc operațiunea de restituire a banilor, în acel moment se va crea și dreptul societății de a storna avansurile.

În prezent, factura nu este document justificativ de înregistrare în contabilitate, întrucât nu reflectă o operațiune economico-financiară.

În speță sunt aplicabile și prevederile **pct. 46** din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile **art. 14** din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

“46. - (1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. În cazuri rare, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.

(3) Exemple de situații când se aplică principiul prevalenței economicului asupra juridicului pot fi considerate: încadrarea, de către utilizatori, a contractelor de leasing în leasing operațional sau financiar; încadrarea operațiunilor la vânzare în nume propriu sau comision,

respectiv consignație; recunoașterea veniturilor, respectiv a cheltuielilor în contul de profit și pierdere sau ca venituri în avans, respectiv cheltuieli în avans; încadrarea participațiilor ca fiind deținute pe termen lung sau pe termen scurt; recunoașterea participațiilor deținute ca fiind de natura acțiunilor deținute la entități afiliate, a intereselor de participare sau sub forma altor imobilizări financiare; încadrarea reducerilor acordate, respectiv primite, la reduceri comerciale sau financiare.

(4) Entitățile au obligația ca la contabilizarea operațiunilor economico-financiare să țină seama de toate informațiile disponibile, astfel încât să fie extrem de rare situațiile în care natura operațiunii, determinată pe baza principiului prevalenței economicului asupra juridicului, să difere de cea care ar fi stabilită în lipsa aplicării acestui principiu”.

ART. 14

“Criteriile economice

(1) **Veniturile, alte beneficii și valori patrimoniale sunt supuse legii fiscale indiferent dacă sunt obținute din activități ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.**

(2) **Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic”.**

Se reține astfel din aceste prevederi legale faptul că la înregistrarea în contabilitate trebuie să se prezinte cât mai fidel operațiunile economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică.

Totodată, organul fiscal apreciază situațiile relevante din punct de vedere fiscal după conținutul lor economic.

Facem și precizarea că, în speță nu sunt aplicabile prevederile art. 134² din Codul fiscal și ale pct. 16¹ din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, citate și analizate la acest capăt de cerere, întrucât avansurile care au fost stornate nu au fost restituite nici după data emiterii facturilor de stornare și nici până la data încheierii inspecției fiscale. Prin urmare, nu a existat nici o operațiune economică.

Relevantă în acest caz are și decizia Curții Europene de Justiție dată în cazul C-255/02-Halifax & others conform căreia, orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat, situația “normală” care ar fi existat în absența acestui artificiu fiind restabilită.

Tot jurisprudența statuează că, atât timp cât avansul nu este restituit de furnizor, baza de impozitare datorată de acesta din urmă în temeiul încasării acestui avans nu poate fi redusă în temeiul dispozițiilor coroborate ale **articolelor 65,90 și 193** din Directiva 2006/112 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată:

ART. 65

“În cazul în care plata este făcută înainte de livrarea bunurilor sau prestarea de servicii, TVA devine exigibilă la încasarea plății și la suma încasată”.

ART. 90

“(1) În cazul anulării, al refuzului sau al neplății totale sau parțiale sau în cazul în care prețul este redus după livrare, baza de impozitare se reduce, în consecință, în condițiile stabilite de statele membre”.

ART. 193

“TVA se plătește de orice persoană impozabilă ce efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, cu excepția cazului în care se plătește de o altă persoană în conformitate cu articolele 194 - 199b și articolul 202”.

Facem și precizarea că, prin adresa nr. .2019, Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a solicitat Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X să precizeze care este punctul de vedere al inspecției fiscale cu privire la Ordonanța de clasare din data de .2018 în dosarul nr. .../P/2015 emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul X ținând cont de argumentele prezentate în această ordonanță.

Prin adresa nr. .2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. .2019, Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X răspund:

“Din cumulul de aspecte prezentate atât în Raportul de Inspecție Fiscală, cât și în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, precum și în prezentul punct de vedere, rezultă că echipa de inspecție își menține punctul de vedere și subliniază încă o dată că în cazul SC F nu a fost respectat principiul prevalenței economicului asupra juridicului, respectiv al substanței asupra formei, ori este foarte important să constăm că atât în perioada supusă inspecției fiscale, cât și ulterior, în perioada iunie 2014-31.12.2018 conținutul economic al tranzacțiilor care au condus la diferențe de TVA nu a fost dovedit.”

Având în vedere prevederile legale invocate și analizate la acest capăt de cerere, rezultă că în mod legal organul de inspecție fiscală nu a luat în considerare TVA aferentă facturilor de stornare avansuri, drept pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la TVA în sumă de S lei.**

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

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. F** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. .2014, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2014, **cu privire la suma de S lei, reprezentând TVA.**