

DECIZIA nr. 82/11.02.2016
privind solutionarea contestatiei formulata de X
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii cu adresa nr. X inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. X, cu privire la contestatia formulata de catre X, C.U.I. - X, cu domiciliul fiscal in X, reprezentata legal de X, in calitate de imputernicit.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti sub nr. X, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X, emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii in baza raportului de inspectie fiscala nr. X si comunicate sub semnatura la data de X, prin care organele fiscale au stabilit obligatii fiscale suplimentare in suma totala de X lei, compuse din debite principale in suma de X lei si accesorii in suma de X lei, respectiv:

- X lei reprezentand TVA neacceptata la deducere;
- X lei reprezentand impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor;
- X lei reprezentand contributia de asigurari sociale datorate de angajator;
- X lei reprezentand contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati;
- X lei reprezentand contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator;
- X lei reprezentand contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;
- X lei reprezentand contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator;
- X lei reprezentand contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati;
- X lei reprezentand contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- X lei reprezentand contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator;
- X lei reprezentand contributi pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice;
- X lei reprezentand majorari de intarziere TVA;
- X lei reprezentand penalitate de intarziere TVA;
- X lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere - impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor
- X lei reprezentand penalitate de intarziere – impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor
- X lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere - contributia de asigurari sociale datorate de angajator
- X lei reprezentand penalitate de intarziere - contributia de asigurari sociale datorate de angajator
- X lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere - contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati
- X lei reprezentand penalitate de intarziere - contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati
- X lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere - contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator;

- X lei reprezentand penalitate de intarziere - contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator;
- X lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere - contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;
- X lei reprezentand penalitate de intarziere - contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;
- X lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere - contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator;
- X lei reprezentand penalitate de intarziere - contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator;
- X lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere - contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati;
- X lei reprezentand penalitate de intarziere - contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati;
- X lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere - contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- X lei reprezentand penalitate de intarziere - contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- X lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere - contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator;
- X lei reprezentand penalitate de intarziere - contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator;
- X lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere - contributi pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice;
- X lei reprezentand penalitate de intarziere - contributi pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice,

din care societatea contesta suma de X lei care reprezinta taxa pe valoarea adaugata neadmisa la deducere precum si deciziile de impunere pentru CAS datorata de angajator, CAS angajat, CAS accidente de munca si boli profesionale, somaj angajator, somaj angajat, concedii si indemnizatii, impozit venit din salarii, emise ca urmare a reconsiderarii sumei de X lei drept venituri de natura salariala.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de X.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata X precizeaza urmatoarele:

- atat in Raportul de inspectie fiscala (in pagina 6 a raportului) cat si in Decizia de impunere din cuprinsul Dispozitiei privind masurile (in pagina 2) organele de control au refuzat sa accepte la deducere suma de X lei ce reprezinta taxa pe valoarea adaugata aferenta scoaterii din evidenta contabila a doua apartamente achizitionate cu T.V.A. si scoase din evidenta contabila fara T.V.A. in temeiul unor hotarari judecatoresti;
- organele de control au interpretat abuziv si eronat prevederile art. 138 lit. b din Legea nr. 571/2003, art. 966 Cod civil, art. 11 alin.1 Cod fiscal coroborat cu art. 145 alin.2 si art. 146 alin.1 Cod fiscal, considerand ca actele juridice respective fiind anulate nu pot avea nici un efect;
- T.V.A.-ul respectiv aferent unor acte juridice *fara nici un efect*, in realitate NU era datorat a fi platit iar daca a fost platit in mod nejustificat, atunci trebuie restituit/acceptat la deducere;
- atat in Raportul de inspectie fiscala (in pagina 18 a raportului) cat si in Decizia de impunere din cuprinsul Dispozitiei privind masurile (in pagina 8 pct. 2.1.2) organele de

control au stabilit in mod abuziv ca sumele de bani pe care inca nu le-a justificat, in suma de X lei ar fi *venituri de natura salariala*;

- considerandu-le in mod incorect ca fiind *venituri salariale*, inspectia a calculat si a emis Decizii de impunere pentru:

- CAS datorata de angajator
- CAS angajat
- CAS accidente de munca si boli profesionale
- Somaj angajator
- Somaj angajat
- Concedii si indemnizatii
- Impozit venit din salarii

- pentru aceasta recalificare a sumei de X lei care in realitate trebuie restituita societatii, organele de control au invocat prevederile art. 11 alin.1 din Legea 571/2003 (Cod fiscal) precum si ale art. 55 din Legea 571/2003;

- art. 55 din Legea 571/2003 prevede explicit ca "venitul de natura salariala" trebuie sa aiba in spate un contract individual de munca sau existenta unui statut special prevazut de lege;

- nu se afla in nici una dintre aceste situatii iar calificarea ca fiind "venituri salariale" a sumei de mai sus este eronata.

In concluzie, X, solicita in termen legal corectarea si punerea in acord cu prevederile legale a tuturor actelor emise, respectiv:

- Deciziei de impunere nr. X;
- Raportului de inspectie fiscala nr. X;
- Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. X.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X emisa pentru X, prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare in suma totala de X lei, compuse din debite principale in suma de X lei si accesorii in suma de X lei.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca prin sentintele civile numerele X si X emise de catre Tribunalul Bucuresti-Sectia a VII-A Civila s-a dispus anulara contractelor de vanzare-cumparare autentificate sub numerele X si X la X prin care X a vandut catre X doua apartamente in Bucuresti si obliga tertul cumparator X sa restituie in natura in patrimoniul debitoarei X cele doua apartamente in valoarea totala de X lei din care TVA in suma de X lei, structurata astfel:

- 1 apartament 1 camera Bucuresti in valoare de X lei si TVA in suma de X lei;
- 1 apartament 4 camere Bucuresti in valoare de X lei si TVA in suma de X lei.

Ca urmare a celor prezentate mai sus, X trebuia sa inregistreze diferenta in suma de **X lei** care reprezinta taxa pe valoarea adaugata nedeductibila cu semnul minus (-) in decontul de taxa pe valoarea adaugata aferent lunii X, cand agentul economic a scos din patrimoniu cele doua apartamente.

De asemenea s-a constatat ca doamna Xnu a justificat modul de utilizare a sumei de **X lei** al caror beneficiar a fost, astfel incat echipa de inspectie fiscala a procedat in baza prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, la reconsiderarea acestor sume drept venituri de natura salariala calculand impozit pe veniturile din salarii, contributi si accesorii pentru fiecare dintre acestea.

In baza acestor constatari, Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii cu adresa nr. X inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. X, precizeaza ca a fost transmisa Parchetului de pe langa Tribunalul Municipiului Bucuresti adresa nr. X prin care au fost sesizate aspectele constatate privind activitatea desfasurata de X si care pot imbraca forma unor infractiuni de natura economico-financiara prevazute si pedepsite de art. 9 alin. (1) lit. a) si (c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, constatariile organelor fiscale, motivatiile contribuabilului si actele normative in vigoare pe perioada supusa impunerii se retin urmatoarele :

3.1. Referitor la Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul Solutionare Contestatii se poate investi cu solutionarea cauzei, in conditiile in care organele de inspectie fiscala au inaintat Parchetului de pe langa Tribunalul Municipiului Bucuresti prin adresa nr. X, Plangerea penala formulata in urma constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. X in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X, contestata.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. X, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii a stabilit obligatii fiscale suplimentare in suma totala de X lei, compuse din debite principale in suma de X lei si accesorii in suma de X lei.

Organele de inspectie fiscala precizeaza urmatoarele;

1. Cu privire la suma de **X lei** contestata si care reprezinta taxa pe valoarea adaugata neajustata de catre contribuabil aferenta scoaterii din evidenta contabila a doua apartamente (bunuri de capital):

- la data de X, pe baza procesului verbal diminuare stoc nr. X din data de X, inregistreaza in creditul contului 212 suma de X lei dupa cum urmeaza:

- ct. 212.02 suma de X lei reprezentand contravaloare apartament 1 camera Bucuresti;

%	=	212.02	X
281.02			X
658.03			X

- ct. 212.03 suma de X lei reprezentand contravaloare apartament 4 camere Bucuresti prin urmatoarele note contabile:

% =	212.03	X
281.03		X
658.03		X

- aceste 2 apartamente scazute din evidenta contabila in cursul lunii X prin notele contabile de mai sus au fost achizitionate de catre X de la X (CUI X) din Bucuresti,

conform facturii nr. X in valoarea totala de X lei din care TVA in suma de X lei, structurata astfel:

- 1 apartament 1 camera Bucuresti in valoare de X lei si TVA in suma de X lei;
- 1 apartament 4 camere Bucuresti in valoare de X lei si TVA in suma de X lei;
- suma de X lei reprezinta taxa pe valoarea adaugata nedeductibilă trebuia înscrisa cu semnul minus (-) în decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii X, cand agentul economic verificat a scos din patrimoniu cele doua apartamente;

- la intrebarea „De ce nu ati ajustat TVA in cazul scoaterii din gestiune a celor doua imobile din Bucuresti in luna X si in cazul spatiului din X in cursul lunii X, in valoare de X lei, X lei si X lei?”, d-na. Niculesu Nicoleta - imputernicitul administratorului societatii comerciale a declarat:

„-Sentintele judecatoresti de recurs nu au dispus nici un fel de ajustare a TVA-lui considerandu-se ca operatiunea de restituire a imobilelor din Bucuresti nu intra in sfera de reglementare a TVA-ului”;

„-In cazul spatiului din X, TVA-ul a fost aferent unor lucrari de reparatii si intretinere a spatiului inchiriat in vederea folosirii ca spatiu comercial. A fost in mod corect prins in decont fiind deductibil”;

- de asemenea, d-na. X a anexat la nota explicativa copii dupa sentintele civile numerele X si X emise de catre Tribunalul Bucuresti-Sectia a VII-A Civila prin care se admite actiunea in anulare formulata de reclamantul X in contradictoriu cu paratii X si X si se dispune anularea contractelor de vanzare-cumparare autentificate sub numerele X si X la X prin care X a vandut catre X apartamentele mentionate mai sus;

- prin cele doua sentinte civile mentionate mai sus, ramase irevocabile prin respingerea recursului, instanta de judecata obliga tertul cumparator X sa restituie in natura in patrimoniul debitoarei X cele doua apartamente;

- conform sentintelor civile nr.X si X instanta de judecata a retinut urmatoarele:

- prin sentinta civila nr.X pronuntata de Tribunalul Bucuresti Sectia VII Comerciala in dosarul nr.X s-a deschis procedura generala a insolventei impotriva debitoarei X fiind numit administrator judiciar X;

- prin sentinta civila nr. X judecatorul sindic a dispus intrarea debitoarei in procedura simplificata a falimentului, desemnand lichidator judiciar;

- in exercitarea atributiilor specifice “lichidatorul judiciar a constatat existenta unei tranzactii frauduloase in activitatea debitoarei, fiind vorba de incheierea contractelor de vanzare-cumparare nr. X si nr. X prin care debitoarea a vandut paratului X pentru pretul de X lei plus TVA imobilele-apartamente nr. X situate in X

- conform dispozitiilor art.79 din Legea 85/2006, poate fi atacat pe calea actiunii in anulare, orice act fraudulos incheiat de debitor in cei trei ani anteriori deschiderii procedurii;

- articolul 80 enumera actele ce pot fi anulate si contine dispozitii derogatorii fata de cele mentionate de art.79 care este de aplicatie generala;

- de asemenea, dispozitiile art.80, alin.2, lit.e din acelasi act normativ stipuleaza ca pot fi anulate operatiunile incheiate in cei trei ani anteriori deschiderii procedurii cu persoanele aflate in raporturi juridice cu debitorul, respectiv cu orice persoana fizica ori juridica detinand o pozitie dominanta asupra debitorului sau a activitatii sale, daca sunt in dauna creditorilor. In acest fel legea sanctioneaza tocmai reaua credinta in exercitarea de catre debitor a drepturilor sale, prin acte juridice incheiate in dauna creditorilor;

- daca scopul partilor contractante sau cel putin al debitorului la incheierea actului juridic respectiv l-a constituit fraudarea creditorilor, atunci actul are o cauza ilicita, iar potrivit art. 966 Cod Civil, acesta nu poate avea nici un efect;

- din actele dosarului, rezulta ca societatea cumparatoare (X) a fost infiintata la data de X, respectiv cu X saptamani inainte de efectuarea vanzarii, asociatul unic al cumparatorului fiind X, cele trei societati, respectiv vanzator, cumparator si asociat unic fiind administrate de aceiasi persoana X;

- se observa asadar, ca la data efectuării transferului dreptului de proprietate, administratorul statutar al debitoarei era si administrator al societatii cumparatoare,

cunoscand astfel situatia economica a societatii debitoare, aceasta la momentul vanzarii inregistrand datorii neachitate fata de furnizori in cuantum de X lei, conform balantei de verificare pe luna X;

- faptul ca la data incheierii actului, administratorul vanzatoarei era si administratorul cumparatoarei, face dovada ca societatea cumparatoare era la curent cu probabilitatea incetarii platilor de catre debitoare, cu situatia economica degradanta si cu obligatiile catre creditorii;

- aceste circumstante dovedesc pe deplin intentia tuturor partilor implicate de a frauda creditorii, fiind aplicabile in speta prevederile art.80 alin.1, lit.c din Legea 85/2006;

- in concluzie, diferenta in suma de **X lei**, reprezinta taxa pe valoarea adaugata nedeductibila care trebuia inscrisa cu semnul minus (-) in decontul de taxa pe valoarea adaugata aferent lunii X, cand agentul economic a scos din patrimoniu cele doua apartamente;

2. Cu privire la suma de **X lei** contestata si care reprezinta sume a caror utilizare nu au fost justificate de doamna X– in calitate de Director general al X:

- in perioada verificata, respectiv X – X, doamna X– in calitate de Director general al X, conform contractului individual de munca inregistrat sub nr. X in registrul general de evidenta a salariatilor (in prezent imputernicit al administratorului societatii comerciale), a fost beneficiara unor sume de bani platite de catre X prin intermediul unui card bancar avand contul deschis la Raiffeisen Bank sub nr. X, sume reflectate in contabilitate cu ajutorul contului analitic 461.02 A “Debitori diversi N”;

- conform fisei analitice a acestui cont, sumele de bani primite de doamna X– in calitate de Director general al X totalizeaza la data de X – X lei, structurate anual astfel:

- la X – sold X;
- la X – sold X lei;
- la X – sold X lei;
- la X – sold X lei;
- la X – sold X lei;

- in vederea clarificarii acestor aspecte mentionate, urmare a analizei soldului contului analitic 461.02 A “Debitori diversi N”, organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii doamnei X– in calitate de Director general al X (in prezent imputernicit al administratorului societatii comerciale);

- prin Nota explicativa din data de X la intrebarea “Cum justificati sumele de bani primite de dvs. pe perioada X in suma totala de X lei la data de X, evidentiate in contabilitate cu ajutorul contului 461.02 A “Debitori diversi N?”, doamna X mentioneaza urmatoarele: *“Aceste sume sunt avansuri ridicate in vederea unor decontari viitoare cu scopul de a acoperi diferite cheltuieli curente ale societatii.”*.

Avand in vedere faptul ca doamna X **nu a justificat modul de utilizare a sumelor de bani al caror beneficiar a fost, echipa de inspectie fiscala a procedat in baza prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, la reconsiderarea acestor sume drept venituri de natura salariala calculand impozit pe veniturile din salarii, contributi si accesorii pentru fiecare dintre acestea.** Echipa de inspectie fiscala a reconsiderat veniturile obtinute de catre doamna X ca fiind asimilate veniturilor salariale in conformitate cu prevederile TITLULUI III din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 55, coroborat cu pct. 67 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Contestatarul solicita rambursarea sumei de X lei reprezentand TVA aferenta scoaterii din evidenta contabila a doua apartamente achizitionate cu T.V.A. in temeiul unor hotarari judecatoresti si punerea in acord cu prevederile legale a tuturor actelor

emise in urma interpretarii eronate a faptului ca suma de X lei reprezinta venituri de natura salariala.

Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii cu adresa nr. X inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. X, precizeaza ca a fost transmisa Parchetului de pe langa Tribunalul Municipiului Bucuresti adresa nr. X prin care au fost sesizate aspectele constatate privind activitatea desfasurata de X si care pot imbraca forma unor infractiuni de natura economico-financiara prevazute si pedepsite de art. 9 alin. (1) lit. a) si (c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, cu modificarile si completarile ulterioare.

In drept, cu privire la suspendarea procedurii de solutionare a contestatiei pe cale administrativa, art. 214 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata, prevede:

“1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;

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

(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 sau nu.”

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmeaza sa fie data in procedura administrativa

Asa cum rezulta atat in raportul de inspectie fiscala, cat si in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala subliniaza faptul ca **intrucat exista circumstante care dovedesc pe deplin intentia tuturor partilor implicate de a frauda creditorii,** Tribunalul Bucuresti-Sectia a VII-A Civila a emis sentintele civile numerele X si X prin care se admite actiunea in anulare formulata de reclamantul X in contradictoriu cu paratii X si X si se dispune anularea contractelor de vanzare-cumparare autentificate sub numerele X si X la X prin care X a vandut catre X doua apartamente situate in Bucuresti, in speta fiind aplicabile dispozitiile art.80 alin.1, lit.c din Legea 85/2006 care prevad urmatoarele:

”Art. 80. - (1) Administratorul judiciar sau, după caz, lichidatorul poate introduce la judecătorul-sindic acțiuni pentru anularea constituirilor ori a transferurilor de drepturi patrimoniale către terți și pentru restituirea de către aceștia a bunurilor transmise și a valorii altor prestații executate, realizate de debitor prin următoarele acte:

[...]

c) acte încheiate în cei 3 ani anteriori deschiderii procedurii, cu intenția tuturor părților implicate în acestea de a sustrage bunuri de la urmărirea de către creditorii sau de a le leza în orice alt fel drepturile;”

Intrucat doamna X- in calitate de Director general al X, in perioada X – X conform contractului individual de munca inregistrat sub nr. X in registrul general de evidenta a salariatilor nu a justificat modul de utilizare a sumei de X lei a caror beneficiara a fost, echipa de inspectie fiscala a procedat in baza prevederilor art. 11

alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la reconsiderarea acestor sume drept venituri de natura salarială calculând impozit pe veniturile din salarii, contribuții și accesorii pentru fiecare dintre acestea, în conformitate cu prevederile TITLULUI III din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 55, coroborat cu pct. 67 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal care prevăd următoarele:

Codul fiscal:

“Art 11. - (1). La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.”

“Art. 55. - (1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.”

(2) Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor:

[...]

k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor în vederea impunerii.”

Norme metodologice:

“67. Veniturile de natură salarială prevăzute la art. 55 din Codul fiscal, denumite în continuare venituri din salarii, sunt venituri din activități dependente, dacă sunt îndeplinite următoarele criterii:

- părțile care intră în relația de muncă, denumite în continuare angajator și angajat, stabilesc de la început: felul activității, timpul de lucru și locul desfășurării activității;
- partea care utilizează forța de muncă pune la dispoziția celeilalte părți mijloacele de muncă, cum ar fi: spații cu înzestrare corespunzătoare, îmbrăcăminte specială, unelte de muncă și altele asemenea;
- persoana care activează contribuie numai cu prestația fizică sau cu capacitatea ei intelectuală, nu și cu capitalul propriu;
- plătitorul de venituri de natură salarială suportă cheltuielile de deplasare în interesul serviciului ale angajatului, cum ar fi indemnizația de delegare-detașare în țară și în străinătate, și alte cheltuieli de această natură, precum și indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă suportate de angajator potrivit legii;
- persoana care activează lucrează sub autoritatea unei alte persoane și este obligată să respecte condițiile impuse de aceasta, conform legii.”

Ori în cazul unor operațiuni fictive, definite la art. 2 lit. f) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare: “disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există” documentele justificative în cauză nu sunt întocmite legal deoarece servesc tocmai la această disimulare a realității iar operațiunile în cauză nu există în fapt.

Organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, ce are ca obiect tocmai infracțiunile prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. a) și (c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare

Potrivit art. 28 alin. (1) din Noul Cod de procedura penală:

„Art. 28. - (1) Hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o. Instanța civilă nu este legată de hotărârea definitivă de achitare sau de încetare a procesului penal în ceea ce privește existența prejudiciului ori a vinovăției autorului faptei ilicite.”

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, suspendarea soluționării având rolul de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii. A proceda altfel, per a contrario, ar însemna să fie ignorate cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au formulat sesizare penală în temeiul art.108 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar determina afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar putea decurge din această situație.

Potrivit Codului de procedură penală, urmărirea 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. Aspectele rezultate din cercetarea penală pot avea o înrâurire hotărâtoare și asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă, între ele existând o strânsă interdependență, având în vedere că în speță se ridică problema stabilirii realității achizițiilor de servicii realizate de contestatară.

Se reține că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația anterioară artificiei respectiv va fi restabilită (CEJ – Cauza 255/2002 Halifax & alții).

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

Totodată, prin Decizia nr. 95/2011, 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 fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii a înaintat către Parchetul de pe lângă Tribunalul Municipiului București cu adresa nr. X confirmată de primire în data de X plângerea penală în care s-au înscris faptele consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. X prin care au fost sesizate aspectele constatate privind activitatea desfășurată de X în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art. 9

alin. (1) lit. a) și (c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, D.G.R.F.P. București prin Serviciul soluționare contestații nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 214 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: „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 sau nu.”

Referitor la reluarea procedurii administrative, pct. 10.1 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2.906/2014 stabilesc următoarele:

„Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 213 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea [...]”.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la definitivarea laturii penale se va suspenda soluționarea contestației formulată de X cu privire la Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. X, emisă de Activitatea de inspectie fiscală din cadrul Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii în baza raportului de inspectie fiscală nr. X prin care organele fiscale au stabilit obligații fiscale suplimentare în suma totală de X lei, compuse din debite principale în suma de X lei și accesorii în suma de X lei, urmând a fi reluată la data la care contestația sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent ca motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

3.2. Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală nr.X

Cauza supusă soluționării este dacă Serviciul soluționare contestații din cadrul D.G.R.F.P. București se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală contestată nu se referă la stabilirea de obligații fiscale de plată și accesorii ale acestora și nici nu vizează măsuri de diminuare a pierderii fiscale, ci doar alte măsuri de îndeplinit de către societate, neavând caracterul unei decizii de impunere ce intra în competența Serviciului soluționare contestații.

In fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală nr. X, organele de inspectie fiscală au dispus societății să depună „Declarația informativă privind livrarile/prestarile și achizițiile efectuate pe teritoriul național (D 394)” pentru semestrul X, cât și declarațiile rectificative pentru lunile X, X, X, X, X și X din anul X, respectiv X din anul X, precum și „Declarația recapitulativă privind livrarile/achizițiile/prestarile intracomunitare (D390)” rectificativă pentru lunile X, februarie, X, X, X, X, X și X din anul X.

In drept, în conformitate cu art. 205 alin. (1) și art. 209 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art 205. - (1). Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.”

“Art 209. - (1). Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control;”

De asemenea, O.M.F.P. nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, prevede:

"1. Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului."

Intrucat măsurile dispuse în sarcina X nu vizează nici stabilirea de obligații fiscale de plată la bugetul general consolidat și nici măsuri de diminuare a pierderii fiscale, se reține că soluționarea contestației, pentru acest capat de cerere, intră în competența organelor fiscale emitente, potrivit art. 209 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"(2) Contestațiile formulate împotriva unor alte acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente".

În speta sunt aplicabile și prevederile pct. 5.3 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2.906/2014 stabilesc următoarele:

„Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.”.

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, contestația va fi transmisă, spre competența soluționare, Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii în calitate de organ emitent al Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul O.M.F.P. nr. 1939/2004, art. 205 alin. (1), art.206 alin. (2), art. 209 alin. (2), art.210 alin. (2), art. 213, art. 214 alin. (1) și alin. (3) și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct. 5.3 și pct. 10.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014, art. 11, art. 55 din Legea nr.

571/2003 privind Codul fiscal al Romaniei, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 67 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 80 din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolventei

DECIDE

1. Suspenda in parte solutionarea contestatiei formulata de X cu privire la Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X, emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii in baza raportului de inspectie fiscala nr. X prin care organele fiscale au stabilit obligatii fiscale suplimentare in suma totala de X lei, compuse din debite principale in suma de X lei si accesorii in suma de X lei.

Solutionarea contestatiei va fi reluata la data la care contestatoarea sau organul fiscal va sesiza organul de solutionare competent ca motivul care a determinat suspendarea a incetat in conditiile legii, in conformitate cu dispozitiile normative precizate in motivarea prezentei decizii.

2. Transmite, spre competenta solutionare, Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii - Activitatea de inspectie fiscala, capatul de cerere al contestatiei formulata de X cu privire la Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. X.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata potrivit legii, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.