



ROMÂNIA
TRIBUNALUL HUNEDOARA
SECTIA A II-A CIVILA, DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV SI FISCAL

SENTINȚA Nr. 358/CA/2019

SEDINȚA PUBLICĂ DIN 13 MARTIE 2019

Președinte: - judecător
1 - grefier

S-a luat spre examinare pronunțarea acțiunii în contencios administrativ formulată de reclamanta SC SRL prin administrator judiciar I SPRL în contradictoriu cu pârâtele Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara reprezentată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, având ca obiect anulare act de control taxe și impozite.

Se constată că prin serviciul registratură s-au depus la dosar din partea pârâtelor concluzii scrise.

Se constată că mersul dezbaterilor și susținerile orale ale reprezentantului pârâtelor au fost consemnate în încheierea de amânare a pronunțării din data de 27 februarie 2019, care face parte din prezenta hotărâre.

TRIBUNALUL
Asupra cauzei de față constată următoarele:

Prin sentința civilă nr. 1 a Tribunalului Hunedoara s-a admis acțiunea în contencios administrativ formulată de reclamanta SC SRL în contradictoriu cu pârâtele Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, s-a dispus anularea deciziei nr. emisă de pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, Serviciul Soluționare Contestații nr.2, anularea în parte a deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice F-HD în privința obligațiilor fiscale suplimentare de plată în sumă de lei reprezentând obligații de natură salarială, impozit pe dividende și TVA, dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente emisă de pârâta Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara Activitatea de Inspecție Fiscală, înlăturarea obligației de plată a sumei de lei, stabilită în sarcina reclamantei.

Pentru a pronunța această hotărâre s-au reținut următoarele prin acțiunea în contencios administrativ înregistrată la Tribunalul Hunedoara sub nr. reclamanta S.C. SRL a solicitat în contradictoriu cu pârâta DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE TIMIȘOARA pentru ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANȚELOR PUBLICE HUNEDOARA pronunțarea unei hotărâri prin care să se dispună:

-anularea Deciziei nr. prin care i s-a respins contestația ca neîntemeiată;

-admiterea contestației și anularea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele juridice F-HD în privința obligațiilor fiscale suplimentare de plată în sumă de lei reprezentând obligații de natură salarială, impozit pe dividende și TVA, dobânzi/majorări de întârziere și penalități aferente;

-înlăturarea obligației de plată a sumei de lei, stabilită în sarcina sa.

În motivarea acțiunii, reclamanta arată, în esență, că în urma inspecției fiscale ce i s-a efectuat în perioada 19.10.2015 – 10.12.2015 pârâta a emis pe numele său Decizia de impunere nr. F-HD și Raportul de inspecție fiscală nr. F.HD, stabilindu-se în sarcina sa obligații fiscale suplimentare pentru perioada verificată cuprinsă între 01.01.2010 – 30.06.2015.

Se mai arată că prin decizia de impunere atacată i-au fost stabilite eronat obligații fiscale suplimentare de plată în sumă de lei pentru care a formulat contestație în procedura

administrativă prealabilă împotriva acesteia, doar în parte, în limita sumei de lei, reprezentând obligații de natură salarială, impozit pe dividende și TVA.

În motivarea acțiunii reclamanta arată că în perioada verificată 2011 – 2013 a plătit salarii și diurne, dar organele fiscale au concluzionat, în mod eronat, că nu se puteau acorda acestea și în temeiul art. 11 alin. 1 coroborat cu art. 55 alin. 2 lit. k) din Legea nr. 571/2003, republicată, au fost reîncadrate considerându-le venituri de natură salarială.

Se mai arată că au fost respectate dispozițiile legale privind acordarea indemnizației de delegare, iar salariații au executat lucrări corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului de muncă.

Reclamanta critică și faptul că deși a emis mai multe dispoziții de plată către administrator reprezentând avansuri pentru achiziții în valoare totală de lei, organul fiscal în mod eronat a reconsiderat ca fiind dividende plătite cu toate că în perioada 2009 și până în anul 2014 activitatea sa a înregistrat rezultate negative.

Referitor la TVA stabilită suplimentar de organul fiscal la suma de lei reclamanta arată că această sumă a fost deja corectată în evidențele sale prin Nota contabilă nr. , deci anterior datei de începere a inspecției fiscale, astfel că în mod eronat figurează în evidențele A.N.A.F. cu obligația de plată a acestei sume dublată (figurând înscrisă în două titluri de creanță – declarația societății și Decizia de impunere contestată – ceea ce nu este permis).

La data de 12.01.2017 în cauză a fost introdus și practicantul în insolvență

SPRL în calitate de administrator judiciar al reclamantei având în vedere la data de deschiderea procedurii generale a insolvenței față de aceasta la cererea sa, administrator judiciar ce a declarat că înțelege să-și însușească acțiunea în contencios administrativ astfel pornită de reclamantă (f. 96, 97, 101 – 103).

Pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara reprezentată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, legal citată, a formulat întâmpinare solicitând respingerea acesteia ca nefondată (f. 84 – 90).

La cererea reclamantei s-a dispus efectuarea unei expertize judiciare în specialitate contabilă fiscală, raportul întocmit în acest sens fiind atașat la dosar (f. 126 – 171).

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara reprezentată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara a formulat obiecțiuni la acest raport de expertiză (f. 175 – 185), expertul desemnat depunând la dosar răspuns la obiecțiunile încuviințate de instanță (f. 191 – 202).

Din analiza actelor și lucrărilor de la dosar, instanța reține următoarele:

Reclamanta a fost supusă în perioada 19.10.2015 – 10.12.2015 unei inspecții fiscale stabilindu-se în sarcina sa obligații suplimentare de plată pentru perioada verificată între 01.01.2010 – 30.06.2015.

La finele acestei inspecții fiscale Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara a emis Decizia de impunere nr. F-HD privind obligațiile fiscale suplimentare de plată și Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD .

Prin Decizia de impunere nr. F-HD au fost stabilite suplimentar în sarcina reclamantei obligații fiscale de plată în sumă de lei.

Reclamanta a contestat Decizia de impunere, în parte, în limita sumei de lei, compusă din:

- obligații de natură salarială;
- impozit pe dividende;
- taxă pe valoare adăugată.

Prin decizia nr. organul de control administrativ a respins contestația reclamantei ca neîntemeiată.

În perioada verificată 2011 – 2013 organele fiscale au constatat că reclamanta a plătit salarii și diurne, că reclamanta nu putea justifica acordarea acestor diurne și în temeiul art. 11 alin. 1 coroborat cu art. 55 alin. 2 lit. k) din Legea nr. 571/2003, republicată, au reîncadrat sumele plătite în afara salariilor considerându-le venituri de natură salarială.

Potrivit art. 44 alin. 2 din Codul muncii „salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de delegare, în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil”.

De altfel „delegarea” este definită de art. 43 din Codul muncii ca fiind exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului de muncă”.

Instanța reține că sumele acordate de reclamantă sub formă de indemnizație de delegare – denumită și diurnă – se circumscriu prevederilor art. 55 alin. 4 lit. „g” din Legea nr. 571/2003 care precizează că nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile în înțelesul impozitului pe venit, indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați, pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice.

Conform art. 9 – 11 din Anexa la H.G. nr. 1860/2006 – privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării în cadrul localității, în interesul serviciului precizează că:

„Persoana aflată în delegare sau detașare într-o localitate situată la o distanță mai mare de 5 km de localitatea în care își are locul permanent de muncă primește o indemnizație zilnică de delegare sau de detașare, indiferent de funcția pe care o îndeplinește și de autoritatea sau instituția publică în care își desfășoară activitatea.”

Numărul zilelor calendaristice în care persoana se află în delegare sau detașare se socotește de la data și ora plecării până la data și ora înapoierii mijlocului de transport din și în localitatea unde își are locul permanent de muncă, considerându-se fiecare 24 de ore câte o zi de delegare sau detașare.

„Pentru delegarea cu o durată de o singură zi, precum și pentru ultima zi, în cazul delegării de mai multe zile, indemnizația se acordă numai dacă durata delegării este de cel puțin 12 ore.”

Din actele administrativ – fiscale contestate nu rezultă că nu ar fi fost îndeplinite aceste cerințe pentru acordarea diurnei.

Din analiza contractelor și a situațiilor de lucrări aferente perioadei supusă inspecției fiscale, respectiv 2011 – 2013, reclamanta, folosind personal propriu, a prestat servicii de reabilitare clădiri, reparații drumuri, poduri și regularizări pâraie în localitățile

Conform raportului de expertiză contabilă – fiscală reclamanta a respectat prevederile legale referitoare la delegarea personalului prevăzute în H.G. nr. 1860/2006, Codul Muncii și Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Același raport precizează că ordinele de deplasare întocmite de reclamantă conțin elementele minimale prevăzute de O.M.F.P. nr. 3512/2008 îndeplinind condițiile de document justificativ pentru ca sumele conținute să fie înregistrate în contabilitate pentru acordarea indemnizațiilor de delegare, astfel că suma de lei achitată de reclamantă cu titlu de diurnă salariaților este deductibilă la calculul impozitului pe profit.

Referitor la sumele asimilate de echipa de inspecție dividendelor și asupra cărora a fost calculat impozit pe dividende expertul fiscal concluzionează că reclamanta în perioada 2009 – 2014 a înregistrat pierderi astfel că nu erau întrunite condițiile legale ca aceasta să aibă dreptul să repartizeze dividende (f. 161), stabilindu-se și faptul că în contabilitatea reclamantei corecția sumei de lei a fost înregistrată la data de 31.07.2015, în termenul legal de prescripție, înaintea începerii inspecției fiscale, care a fost înregistrată în registrul unic de control în data de 19.10.2015.

Instanța reține că reclamanta nu datorează bugetului de stat nici suma de lei reprezentând TVA precum nici accesoriile aferente în sumă de lei, astfel cum au fost înscrise în Decizia de impunere nr. F-HD întrucât obligația de plată a acestei sume a fost recunoscută de reclamantă prin înregistrarea în contabilitate la data de , în termenul legal de prescripție și a fost declarată organelor fiscale prin declarația fiscală 311.

De altfel concluzia finală a Raportului de expertiză arată că reclamanta nu datorează bugetului general consolidat al statului sumele stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală respectiv:

- lei – reprezentând impozit pe venituri de natură salarială;
- lei – reprezentând contribuții sociale;
- lei – reprezentând accesorii aferente.

Impotriva acestei hotărâri a declarant recurs Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara reprezentată de AJFP Hunedoara.

Prin decizia nr. Curtea de Apel Alba Iulia a admis recursul declarat de pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara împotriva sentinței nr.120/CA/2018 pronunțată de Tribunalul Hunedoara - Secția a II-a Civilă și de Contencios Administrativ și Fiscal în dosar nr. 2731/97/2016, a casat sentința atacată și a trimis cauza spre rejudecare aceleiași instanțe de fond, Tribunalul Hunedoara.

În motivare s-a reținut că ipoteza care se regăsește în cauza supusă judecării are în vedere nemotivarea hotărârii, de vreme ce, din analiza acesteia se constată că prima instanță s-a limitat la a da aparența unei minime examinări a motivelor de nelegalitate invocate în susținerea cererii de anulare a actelor întocmite de autoritățile pârâte, preluând, în realitate, exclusiv concluziile expertizei contabile dispuse în cauză.

Dosarul a fost înregistrat la Tribunalul Hunedoara cu numărul 2731/97/2016* la data de 01.10.2018.

Examinând actele și lucrările dosarului Tribunalul reține următoarele:

Potrivit art.85 din OG nr.92/2003 republicată aplicabilă perioadei în care au fost efectuate înregistrările fiscale, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

- A) Prin declarație fiscal în condițiile art.82 al2 și art.86 al4
- B) Prin decizie emisă de organul fiscal.

Atât declarația fiscal cât și decizia emisă de organul fiscal reprezintă titlu de creanță întrucât reprezintă un act juridic prin care se stabilește și se individualizează fie de către organele fiscal, fie de către contribuabil, mărimea unei obligații fiscal(impozite, contribuții,amenzi) pe fiecare contribuabil pentru o materie impozabilă pe o perioadă de timp, aspect reglementat de art. 110 al3 din OG 92/2003.

Creanțele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii rezultă din raporturile de drept material fiscal. Din aceste raporturi rezultă atât conținutul cât și cuantumul creanțelor fiscal, reprezentând drepturi determinate constând în dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidate, dreptul la rambursarea taxei pe valoare adăugată, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat denumite creanțe fiscal principale.

Tribunalul reține că în ceea ce privește natura și destinația sumelor înregistrate în contul 542 *Avansuri de trezorerie* în perioada 04.11.2013-31.12.2014 și închise prin contul 461 *Debitori diverși* la data bilanțului deși în Raportul de expertiză se reține că sumele ridicate de administratorul societății reprezintă avansuri de trezorerie, acestea doar din punctul de vedere al înregistrării contabile au fost contabilizate în contul 542 *Avansuri de trezorerie* pentru că în fapt nu au fost înregistrate în mod cronologic în evidența contabilă, pentru suma de lei se înțelege că aceasta a fost o lipsă în casierie pentru care nu exista nici un document justificativ care să probeze afirmația că reprezintă avansuri de trezorerie.

Faptul că de la sfârșitul anului 2013 și până la data controlului societatea nu a achiziționat nici un bun a cărei contravaloare să o fi achitat din sumele ridicate și nici nu s-au efectuat restituiri din sumele ridicate arată cert că suma totală de a fost utilizată în scop personal de către administratorul societății.

În speță nu se face referire la repartizarea dividendelor și la impozitarea dividendelor repartizate societatea înregistrând o pierdere în perioada verificată ci la sumele asimilate dividendelor deoarece acestea nu au fost justificate ca fiind utilizate în scopul desfășurării activității.

Din anexa Raportului de inspecție fiscal *Calcul majorări și penalități pentru impozit pe veniturile din dividende* reiese data scadenței sumelor această data reprezentând momentul asimilării sumelor ridicate ca fiind dividend,

Astfel pentru suma de lei ridicată în luna noiembrie 2013 s-a stabilit suplimentar de plata impozit pe veniturile din dividend în sumă de lei cu scadența de plata la data de 25.12.2013 potrivit art. 67 al1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru suma de lei ridicată în luna decembrie 2013 s-a stabilit suplimentar de plata impozit pe veniturile din dividend în sumă de lei cu scadența de plata la data de 25.01.2014 potrivit art. 67 al1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru suma de lei minus în casierie în luna decembrie 2014 s-a stabilit suplimentar de plată impozit pe veniturile din dividend în sumă de

lei cu scadența de plată la data de 25.01.2015 potrivit art. 67 al1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În concluzie, sumele ridicate sunt asimilate cu venituri din dividende la data plății sumelor.

Conform articolului 11 al1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal *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.*

Societatea nu a avut angajați în perioada 01.01.2014-31.12.2014 casieria a fost gestionată de administratorul societății iar minusul din decembrie 2014 nu a fost imputat nici unei persoane, organele de inspecție fiscală au stabilit că și această sumă a fost ridicată și utilizată de administrator în scop personal, iar la tratarea sumelor ridicate de către administrator ca dividend s-au avut în vedere perioada foarte lungă în care a beneficiat de aceste sume și faptul că ridicarea sumelor din casierie unității trebuia să aibă la bază documente de justificare a plăților efectuate către diverși furnizori.

Potrivit dispozițiilor art.7 al1 pct.12 din Legea nr.571/2003 *Dividend - o distribuire în bani sau natură efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică. De asemenea, dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui acționar sau asociat al persoanei juridice este efectuată în scopul personal al acestuia, atunci suma respective este tratată ca dividend.*

Prin urmare din punct de vedere fiscal sumele ridicate de către administrator respectiv asociatul unic, sume pe care le-a utilizat în interes personal se supun aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende.

Constatările organelor de inspecție fiscal nu fac referire la repartizarea dividendelor, societatea înregistrând pierdere în perioada verificată, iar activitatea administratorului de a ridica din casieria unității sume pe care nu le-a justificat a determinat reconsiderarea acestora. Având în vedere faptul că societatea a efectuat plăți care asociatul firmei fără a face dovada că aceste reprezintă avansuri ridicate cu scopul de a efectua plăți în favoarea societății rezultă că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au reconsiderat aceste sume.

Cu privire la faptul că organele fiscale nu au acordat drept de deducere TVA în sumă de lei întrucât societatea reclamantă nu a prezentat documente justificative tribunalul reține că declarația cod 311 a fost înregistrată la organul fiscal cu numărul în data de () după data începerii inspecției fiscale, perioada în care s-a desfășurat inspecția fiscală fiind 19.10.2015-10.12.2015.

Potrivit Anexei nr.1 la OMFP nr.1304/2004 *După data începerii inspecției fiscale nu se mai pot depune declarații rectificative pentru impozitele, taxele, contribuțiile și alte venituri ale bugetului general consolidate aferente perioadelor supuse inspecției.*

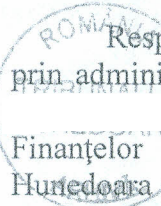
Întrucât la societatea reclamantă se afla în derulare o inspecție fiscală aceasta nu mai avea posibilitatea să depună declarații și cu atât mai mult să efectueze ajustări/regularizări/corecții pentru perioada aflată în verificare.

Potrivit art.84 al6 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscal

În situația în care în timpul inspecției fiscale contribuabilul depune sau corectează declarațiile fiscale aferente perioadelor și impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor venituri ce fac obiectul inspecției fiscale acestea nu vor fi luate în considerare de organul fiscal.

În consecință, cererea formulată de SC SRL privind anularea Deciziei nr. prin care i s-a respins contestația ca neintemeiată, anularea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele juridice F-HD în privința obligațiilor fiscale suplimentare de plată în sumă de lei reprezentând obligații de natură salarială, impozit pe dividende și TVA, dobânzi/majorări de întârziere și penalități aferente și înlăturarea obligației de plată a sumei de lei, stabilită în sarcina sa urmează a fi respinsă ca nefondată.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
HOTĂRĂȘTE**



Respinge acțiunea în contencios administrativ formulată de reclamantul SC SRL
prin administrator judiciar SPRL cu sediul în r
jud. Hunedoara în contradictoriu cu Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Hunedoara reprezentată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice
Hunedoara cu sediul în mun. Deva bd.1 decembrie 1918 nr.30 jud. Hunedoara.

Cu drept de recurs în termen de 15 zile de la comunicare, recurs care se va depune la
Tribunalul Hunedoara.

Pronunțată în ședința publică, azi 13.03.2019

PRESEDINTE,

GREFIER,