

DECIZIE nr. 3659/29.07.2019

privind contestația formulată de Societatea M SRL..... 4/19.12.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, cu adresa nr. ARG_AIF/06.12.2018 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR_DGR/19.12.2018, asupra contestației formulate de

Societatea XA SRL,
CIF:
cu sediul în Timișoara

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad sub nr. ARG_REG/28.11.2018 și la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF/03.12.2018 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR /19.12.2018.

Petenta M S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR /04.10.2018 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice stabilite întocmită și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR /04.10.2018 emise de A.J.F.P. Arad- Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând anularea parțială a acestora.

Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR /04.10.2018 emis de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul AJFP Arad, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările, potrivit cărora:

“Rezultatul inspecției fiscale

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

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile

fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.(...)

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

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

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

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

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

“Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

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

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

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

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

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat. În această situație, obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. F-AR .../04.10.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice emisă de către AJFP Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală.

Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de petenta M S.R.L., împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../04.10.2018 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, se rețin următoarele:

Suma totală contestată este de **xxxxxx4 lei** și reprezintă:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **xxxxxx lei**
- impozitul pe veniturile din dividende în sumă de **xxxxxxx lei**
- impozitul pe veniturile din alte surse în sumă de **xxxxxx lei**

Contestația a fost semnată de dl. TI, în calitate de administrator, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere F-AR nr...../04.10.2018, emisă de Inspecția Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, respectiv data de 12.10.2018, contestația a fost depusă în termenul de 45 de

zile de la data comunicării deciziei contestate prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Petenta M SRL formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR/04.10.2018 pe care o consideră netemeinică și nelegală solicitând anularea acesteia pentru următoarele motive:

Cu privire la TVA

1. În ceea ce privește TVA în sumă de xxxx4 lei aferenta avansurilor facturare către societatea afiliată B SRL și stornate, petenta prezentând expunerea organului de inspecție în această situație, identifică o primă eroare care constă în faptul că în textul RIF baza de calcul aferenta facturilor de avans stornate este de xxxxx lei, iar TVA este de 37.554 lei, iar în anexa nr. 6 pagina 5 apare o altă baza de impozitare pentru facturile de stornare avans de xxxxx lei iar TVA aferenta este de 39.154 lei!!!

În ceea ce privește fondul operațiunilor, consideră că organul de inspecție a încălcat prevederile Codului de Procedură Fiscală, prin care avea obligația să examineze starea de fapt obiectiv, respectiv art. 118(5) din Legea nr. 207/2015, deoarece, deși organul de inspecție fiscală a constatat și precizat că începând din data de 26.11.2010 petenta a înregistrat facturi de avans în relația cu societatea BP SRL, a fost prezentată fișa contului 419 (anexa 5 și 6), au fost prezentate facturile de avans aflate la dosarele contabile aferente perioadei verificate, a fost prezentată fișa contului 411 BP unde sunt înregistrate aceste facturi și unde sunt înregistrate de asemenea încasările, toate aceste documente evidențînd, în opinia sa, următoarea stare de fapt:

- societatea M a emis mai multe facturi de avans către societatea BP SRL pentru care a colectat TVA, iar pentru o parte din aceste facturi, care nu au fost încasate și pentru care nu s-a efectuat nici o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, societatea M a emis facturi de stornare a acestora și implicit stornare a TVA.

- documentele puse la dispoziția organului de inspecție sunt de natură să confirme existența stării de fapt în care societatea M a acționat, respectiv o desființare parțială a facturilor de avans emise inițial pentru livrarea de bunuri, faptă care se încadrează în prevederile art. 138 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare pentru perioada 01.01.2015 - 31.12.2015, respectiv art. 287 din Legea nr. 227/2015 pentru perioada 01.01.2016 - 31.12.2016.

În concluzie considera ca TVA suplimentară în suma totală de xxxx lei aferentă unei baze de impozitare de xxxx lei este nelegală.

2. În ceea ce privește diferențele constatate de organele de inspecție fiscală între informațiile înscrise în deconturile de TVA și evidență contabilă aferentă perioadei 2015 -2016, în urma cărora a rezultat în sarcina petentei o diferență totală de plată în sumă de xxxxx lei, petenta nu are obiecțiuni.

3. În ceea ce privește TVA deductibilă în sumă de xxxxx lei reprezentând TVA dedusă integral în luna ianuarie 2013, luna în care societatea M SRL a aplicat sistemul de TVA la încasare, petenta recunoaște în contestația formulată faptul că și-a exercitat dreptul de deducere integrală a TVA aferentă achizițiilor efectuate în luna ianuarie 2013 deși a efectuat plăți către furnizorul BP SRL doar parțial astfel încât, diferența de xxxxxx lei reprezentând TVA dedusă eronat este achitată ulterior lunii ianuarie 2013.

Prin urmare, petenta susține că a efectuat plăți către BP SRL în perioada februarie 2013 - aprilie 2013 care ar acoperi facturile din luna ianuarie 2013, motiv pentru care considera că dreptul de deducere este amânat eșalonat conform plăților efectuate în lunile precizate.

Cu privire la impozitul pe dividende distribuite persoanelor fizice aferent perioadei 01.01.2013 -31.12.2015 și impozitul pe veniturile din alte surse aferent perioadei 01.01.2016 - 31.05.2018

1. Referitor la sumele ridicate din casieria petentei de către administratorul TI , petenta prezintă constatările echipei de inspecție fiscală în legătură cu aceste sume de bani ridicate din casieria societății de către administratorul petentei cu titlu de avansuri de trezorerie din contul societății, pentru care nu s-a făcut dovada că ar fi fost executată o contra-prestație din partea acestuia în folosul societății astfel încât să se justifice natura acestor sume plătite în avans și nici că acestea au fost utilizate în scopul desfășurării activității societății, arătând că:

- sumele de bani la care se face referire nu reprezintă avansuri de trezorerie cum eronat a interpretat organul de control și sunt sume de bani în casieria societății așa cum sunt evidențiate în fișa contului 5311 anexa la RIF

- la data controlului 23.08.2018, organul de inspecție a constatat că soldul contului 5311 în sumă de xxxxxx lei nu este acoperit de numerar.

Plecând de la aceste constatări, petenta susține că, soldul contului 5311 Casa în lei nu ar fi trebuit impozitat la sfârșitul fiecărui an fără să existe documente care să stabilească dacă au fost sume neacoperite de numerar, valoarea acestora, dovada utilizării în scop personal și ar fi trebuit ca soldul contului 5311 "Casa în lei" existent la data de 30.11.2012 în suma de

xxxxxx lei cu scadenta privind impozitul pe veniturile sub forma de dividende la data de 22.12.2013, ar fi trebuit eliminat din sumele ulterioare ale contului 5311 întrucât la data controlului s-a împlinit termenul de prescripție a dreptului de stabilire a creanțelor fiscale pentru acest sold.

2. Referitor la facturile de avans înregistrate în contul 419 "Clienți creditori" în suma totala de xxxxxx lei, petenta considera ca asimilarea de către organele de control a acestora în categoria veniturilor din investiții, respectiv venituri din dividende și venituri din alte surse este fără temei legal, fără o argumentare a modului de înregistrare a acestor operațiuni și fără a se înțelege nici măcar cine a obținut aceste venituri impozitate de organele de control.

3. Referitor la suma de xxxxxx lei înregistrată în soldul contului 461 "*Debitori diverși*", petenta considera ca asimilarea soldului contului 461, reprezentând sume de bani ridicate în principal prin intermediul cardului bancar de către reprezentantul societății ca fiind dividende distribuite asociatului TI este nelegala deoarece:

- așa cum afirma și organul de inspecție în perioada verificata au fost efectuate ridicări de numerar de la bancomat prin intermediul cardului bancar sume care se înregistrau în contabilitate ca și avansuri de trezorerie plătite administratorului societății, însă din aceste sume s-au făcut plăți către diverși furnizori și care ulterior erau decontate pe baza de decont de cheltuieli, iar la sfârșitul fiecărui exercițiu financiar, sumele ramase nedecontate erau transferate în contul 461 conform prevederilor OMFP 1802/2014. Din aceste sume s-au făcut plăți și în perioada ulterioara dar care au fost înregistrate prin contul 542 și nu prin creditul contului 461, fapte ce au fost omise a fi prezentate de organul de inspecție.

- interpretarea data de organul de inspecție cum ca avansurile de trezorerie au fost folosite în interes personal de către administratorul societății la data de 31.12.2015 este nejustificată întrucât nu exista nici o dovada în acest sens ci doar existenta soldului contului 461 la acea data.

Mai mult decât atât, afirmă că, legislația în vigoare nu prevede un termen de decontare a avansurilor de trezorerie, iar în timpul derulării inspecției fiscale echipa de control nu a desfășurat nicio acțiune în vederea stabilirii soldului avansurilor de trezorerie nedecontate la acel moment, nu a întrebat și nu a cerut explicații administratorului societății privind sumele pe care le mai deține cu titlu de avansuri de trezorerie nedecontate.

4. Referitor la operațiunile reflectate în contul 451 Decontări în cadrul grupului, petenta susține ca:

- echipa de inspecție face trimitere la mai multe articole din Noul Cod Fiscal (art. 286 alin 4 lit. e, art. 114, alin. 2, litera h, art. 11, alin. 1, art. 115, alin. 1) care vin să creeze confuzie în ceea ce privește înțelegerea situației de fapt și încadrarea corectă a acesteia.

- organul de inspecție a făcut o evaluare superficială a soldului contului 4511 fără să analizeze și să înțeleagă tranzacțiile care s-au înregistrat prin contul 4511. Dacă se făcea o analiză atentă a acestor tranzacții s-ar fi constatat, în opinia petentei, că aceste operațiuni sunt perfect legale și constituie în fapt decontări reciproce între două societăți afiliate care au avut ca scop depășirea unor situații financiare precare de către ambele părți.

Astfel susține că, potrivit fișei contului 4511 prezentată organului de inspecție, anexa nr. 5 la RIF, tranzacțiile înregistrate prin acest cont au fost mult mai complexe și nu se limitează doar la plăți făcute de societatea M SRL către furnizorii societății BP SRL cum în mod superficial a concluzionat echipa de inspecție, respectiv:

- plăți efectuate de către M SRL către furnizorii societății BP SRL în suma totală de xxxxxx lei (și nu de xxxxxx lei cum eronat a stabilit organul de inspecție), plăți care s-au făcut într-o perioadă în care societatea B P SRL avea dificultăți financiare pentru a-și achita obligațiile față de terți

- încasări clienți M SRL de către BP SRL, în suma de 2.146.658 lei, sume care au avut ca scop decontarea datoriilor pe care societatea M SRL le avea către societatea BP SRL

- transferuri de sume de către M SRL către SC BP SRL în suma de xxxxx lei plăți făcute pentru a acoperi necesarul de finanțare al societății BP SRL la un moment dat.

- plăți efectuate de societatea BP SRL către furnizorii societății M SRL în sumă de xxxxxx lei care au avut ca scop decontarea unei părți din datoria societății BP SRL față de societatea M SRL.

- compensări ale sumelor avansate de societatea M SRL prin contul 4511 cu datoria acesteia față de societatea BP SRL în suma de xxxxxx lei

În concluzie, susține că tranzacțiile înregistrate prin contul 4511 sunt mult mai complexe și nu se rezumă doar la plăți făcute de societatea M SRL către furnizorii societății BP SRL și că aceste operațiuni sunt în fond transferuri între cele două societăți afiliate pentru acoperirea necesarului de finanțare la un moment dat, care sunt, în opinia petentei perfect legale, fiind reglementate atât de prevederile OMEF 1502/2014 privind reglementările contabile cât și prevederile art. 286 alin.4 lit. e din Legea nr.227/2015 și a pct. 31(3) din normele de aplicare.

Mai mult decât atât, arată că, la data controlului societatea M SRL prezenta un sold debitor al contului 4511 BP în suma de xxxxxx lei dar și un sold creditor al contului 401 BP în suma de xxxxxx lei. Astfel că, societatea avea de încasat de la BP SRL suma de xxxxx lei dar avea și de plată către BP SRL suma de xxxxxxxx lei, sume pe care societățile intenționează să le deconteze prin compensare. În concluzie, la acest punct, conform celor

prezentate considera ca asimilarea soldului contului 4511 ca și venituri din alte surse este nelegala.

Pentru toate aceste motive apreciază că obligațiile fiscale stabilite suplimentar de organul de inspecție prin Raportul de Inspecție Fiscala nr. F-AR /04.10.2018 și Decizia de impunere nr. F-AR /04.10.2018 sunt în parte nelegale și pe cale de consecință solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere nr. Decizia de impunere nr. F-AR /04.10.2018 și a Raportului de Inspecție Fiscala nr. F-AR /04.10.2018, ca netemeinice și nelegale.

II. Inspecția fiscală desfășurată la Societatea M SRL s-a concretizat în Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-AR /04.10.2018 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-AR /04.10.2018, organele de inspecție fiscală constatând deficiente care au condus la modificarea bazei de impunere și au determinat diferențe suplimentare, astfel:

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată

1. Cu privire la **TVA în suma de xxxxx lei**, din verificările efectuate organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, M SRL a înregistrat în creditul contului 419 "Clienți creditori" începând din 26.11.2010 contravaloarea unor "avansuri" în relație cu BP SRL, societate afiliată, așa cum rezulta din fișa de cont prezentată în anexa nr. 5 și nr. 6 la RIF. Începând din 31.12.2015 societatea stornează din creditul contului 419 respectiv creditul contului 4427 sumele pe care le-a considerat avansuri, întocmind următoarele facturi:

- factura nr. /31.12.2015 în suma totală de - xxxxx lei cu TVA aferentă în suma totală de -xxxxxx lei;

- factura nr. 1/31.01.2016 în suma totală de -xxxxx lei cu TVA aferentă în suma totală de -xxxx lei;

- factura nr. /29.02.2016 în suma totală de -xxxx lei cu TVA aferentă în suma totală de -xxxxx lei;

- factura nr. ... /31.08.2016 în suma totală de -xxxx lei cu TVA aferentă în suma totală de -xxxx lei;

- factura nr. ... /30.09.2016 în suma totală de -xxxx lei cu TVA aferentă în suma totală de -xxxxx lei;

Deoarece nu s-au prezentat documentele justificative care să demonstreze ajustarea TVA în suma de xxxx lei, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei o TVA suplimentară în suma de xxxxx lei, fiind încălcate astfel prevederile art. 138 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare pentru perioada 01.01.2015-31.12.2015, respectiv art. 287 din Legea 227/2015, pentru perioada 01.01.2016-31.12.2016.

2. Cu privire la **TVA de plată în sumă de xxxxxx lei** reprezentând diferențele constatate de organele de inspecție fiscală între informațiile

înscrise în deconturile de TVA și evidența contabilă aferentă perioadei 2015 - 2016, petenta nu a avut nicio obiecțiune.

3. Cu privire la **TVA în sumă de xxxxx lei** din verificările efectuate organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, în luna ianuarie 2013, M SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în suma totală de xxxxx lei aferenta achizițiilor în sumă totală de xxxxx lei efectuate de la persoane impozabile care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 134A2 alin. (3) - (8) din care suma xxxxxx lei o reprezintă achizițiile de la BP SRL, aferent cărora a dedus TVA în suma de xxxxxlei.

În luna ianuarie 2013 petenta și-a exercitat integral dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate în această lună deși a efectuat plăți către furnizorul BP SRL doar în suma de xxxxx lei (xxxxxx lei + TVA xxxxx lei) astfel încât, diferența de xxxxx lei reprezintă TVA dedusă eronat la data înregistrării facturilor emise de furnizor fără ca acesta să fie amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului sau, fiind încălcate prevederile art. 145, alin (1²) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Cu privire la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice și impozitul pe veniturile în alte surse, organele de inspecție fiscală au constatat, în evidența contabilă aferentă perioadei 01.01.2013 – 31.12.2015 și respectiv 01.01.2016 – 31.05.2018, deficiențe care au generat un impozit pe dividende suplimentar în sumă de xxxxx lei și un impozit pe veniturile din alte surse în sumă de xxxx lei, după cum urmează:

1. În urma verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat faptul că petenta a prezentat conform balanței de verificare încheiată la data de 31.12.2015 un sold debitor al contului 5311 „Casa în lei” în suma de xxxxx lei, iar la data de 31.05.2018 un sold debitor în sumă de xxxxxx lei reprezentând sume de bani ridicate din casieria societății de către administratorul societății TI cu titlu de avansuri cheltuieli, nedecontate până la data controlului. (anexa nr 3 și 4 la RIF).

Prin nota explicativă din data de 23.08.2018 administratorul petentei și asociatul acesteia în procent de 50%, dl. TI(Anexa nr. 2 la RIF) a susținut în legătură cu avansurile ridicate din casieria societății și nedecontate în suma totală de xxxxxxxx lei, că " banii nu exista în casieria societății, am folosit sumele în interesul desfășurării activității dar în acest moment nu pot justifica acest sold."

Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat că sumele de bani aferente soldului debitor al contului 5311 existent la sfârșitul fiecărui an fiscal reprezintă sume de bani ridicate din casieria societății de către administratorul/asociatul TI care au fost folosite în scop personal, în condițiile în care petenta nu a prezentat, nici înregistrat în contabilitate

documente justificative privind modul în care au fost cheltuite aceste sume, respectiv nu s-a făcut dovada ca ar fi fost executata o contra prestație din partea acestuia în folosul petentei, astfel încât să se justifice natura acestor sume și nici ca acestea au fost utilizate în scopul desfășurării activității societății, iar acest fapt a fost confirmat prin explicațiile scrise, date de acesta.

Față de aceste constatări organele de inspecție fiscală au considerat ca sumele de bani aferente soldului debitor al contului 5311 existent la sfârșitul fiecărui an fiscal, au fost utilizate în folosul personal al persoanei fizice care a beneficiat de acestea, care din punct de vedere fiscal se supun impozitării ca și venituri din dividende, pentru perioada 01.01.2013 – 31.12.2015, în conformitate cu prevederile art 67 alin. 1 lit. a, art. 7 pct. 12, din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, respectiv venituri din alte surse obținute de administratorul/asociatul societății petente, pentru perioada 01.01.2016 – 31.05.2018, în considerarea art. 114 alin.2 lit. h din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Situația privind modul de stabilire a impozitului pe veniturile din alte surse și a impozitului pe dividende este prezentată în anexa nr. 3 și anexa nr 4 la Raportul de inspecție fiscală.

2. În urma verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, petenta a emis facturi de avans către societatea afiliată BP SRL, în perioada 2015 -2018, în sumă totală de xxxxx lei cu TVA aferentă, facturi înregistrate în contul 419 “ Clienți creditori ”.

Având în vedere relația de afiliere existentă între petentă și BP SRL, faptul că nu s-a încasat niciun avans de la această societate, precum și faptul că facturile de avans deși au fost declarate în deconturile de TVA depuse la organul fiscal, TVA aferentă nu a fost achitată, organele de inspecție fiscală au considerat faptul că aceste facturi de avans au fost întocmite în mod formal, tranzacțiile efectuate fiind considerate ca neavând scop economic, ci acela de evitare a impunerii și a urmării unor avantaje fiscale constând în facilitarea deducerii TVA de către afiliata BP SRL, care are același administrator cu petenta în persoana D-lui TI.

Astfel, în condițiile în care nu au avut loc operațiuni cu plată organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea din punct de vedere fiscal a sumelor înregistrate cu titlu de avansuri, pentru perioada 01.01.2013 – 31.12.2015, ca dividende și la calculul impozitului pe dividende aferent, în baza prevederilor art.11 alin.1, art.7 pct.12, art.67 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar pentru perioada 01.01.2016 – 31.05.2018 ca venituri din alte surse aferente pentru care au calculat un impozit pe veniturile din alte surse în baza prevederilor art.114 alin.2 lit. h din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

3. În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că petenta a prezentat conform balantei de verificare încheiată la 31.12.2015 un sold debitor al contului 461 "Debitori diverși" în suma de xxxx lei.

Din analiza documentelor financiar-contabile prezentate s-a constatat că acestea reprezintă sume de bani ridicate prin intermediul cardului bancar din conturile bancare ale societății M SRL de către administratorul societății TI cu titlu de avansuri în perioada 2013-2015, sume care nu au fost depuse în casieria societății așa cum rezultă din Nota explicativă dată de către administratorul petentei DI. TI. Aceste sume au fost înregistrate în evidentele contabile prin nota contabilă 542 Avansuri de trezorerie = 5121 Conturi la bănci în lei și ulterior au fost transferate în contul 461, prin nota contabilă 461 Debitori diverși = 542 Avansuri de trezorerie.

Organele de inspecție au asimilat sumele din contul 461 ca venituri din dividende conform art. 7, alin (1) Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, pentru care au calculat un impozit pe veniturile din dividende cu cota de impozit de 16%.

4. În urma verificărilor efectuate petenta a efectuat plăți nejustificate către diverși furnizori ai SC BP SRL în numele societății afiliate BP SRL, evidenciate în contul 451 "Decontări în cadrul grupului", care a prezentat la 31.05.2018 un sold debitor în suma de xxxxxx lei, în condițiile în care aceste societăți nu sunt constituite ca un grup fiscal.

Având în vedere că M SRL s-a comportat ca și cum ar face parte dintr-un grup fiscal chiar dacă nu a fost constituită în acest scop, fiind utilizat disponibilul din conturile petentei, iar pentru sumele ridicate din conturile petentei și pentru care nu au fost prezentate documente justificative, respectiv pentru plățile efectuate în alte scopuri decât activitatea petentei, nu se face dovada că ar fi fost executată o contraprestație din partea acestuia în folosul său, astfel încât să se justifice natura plății acestei sume și nici că aceasta a fost utilizată în scopul desfășurării activității petente, organele de inspecție fiscală au considerat că aceste sume au fost utilizate în folosul personal al persoanei fizice care a beneficiat de aceasta, care din punct de vedere fiscal se supun impozitării ca și venituri din alte surse procedând pe cale de consecință la impozitarea soldului contului 4511 Decontări între societăți afiliate în suma de xxxxxx lei, fiind asimilat în categoria veniturilor din alte surse pentru care se datorează impozitul aferent, conform prevederilor art. 114, alin (2), litera h din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

III. Societatea M SRL cu sediul în Timișoara, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr., are cod unic de

înregistrare RO și are ca obiect principal de activitate „Fabricarea ambalajelor din lemn” – cod CAEN 1624.

IV. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatarei, precum și actele normative în vigoare pentru cauza analizată, se rețin următoarele:

Aspecte procedurale:

În ceea ce privește invocarea de către petenta a prescripției dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale de natura impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice pentru anul 2013, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, pentru următoarele considerente:

Potrivit dispozițiilor art.347 alin.1 și alin.2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă”.

(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit.”

Având în vedere aceste dispoziții legale și ținând cont că societatea petentă invocă prescripția dreptului organelor de inspecție de a stabili obligații suplimentare de natura impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice pentru anul 2013, sunt aplicabile dispozițiile O.G nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor art.91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data inițierii inspecției fiscale:

“(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin.(1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art.23, dacă legea nu dispune altfel”,

iar potrivit art.23 din același act normativ:

“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.

Din coroborarea dispozițiilor legale suscitade, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Speței îi sunt incidente și dispozițiile art.118 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

"[...] . Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia."

coroborate cu prevederile art.123 alin.(2) din același act normativ care menționează:

"(2) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia.[...]."

Din dispozițiile legale mai sus citate, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data înscrisă în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale, în cazul de față **20.08.2018**, așa cum reiese din Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR/04.10.2018.

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Se reține că, prevederile legale care reglementează prescripția extintivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice se constată că acesta este în strânsa legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție, trebuie stabilit momentul în care se constituie baza de impunere care generează creanța fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul în care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Astfel, în sensul prevederilor art.23 alin.2) din Codul de procedură fiscală, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acțiunea de a stabili obligații fiscale.

Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă.

În ceea ce privește impozitul pe veniturile din dividende, se reține că potrivit prevederilor art. 36 și art. 67 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

“ART. 36

Declararea, reținerea și plata impozitului pe dividende

(1) *O persoană juridică română care distribuie/plătește dividende către o persoană juridică română are obligația să rețină, să declare și să plătească impozitul pe dividende reținut către bugetul de stat, astfel cum se prevede în prezentul articol.*

(2) *Impozitul pe dividende se stabilește prin aplicarea unei cote de impozit de 16% asupra dividendului brut distribuit/plătit unei persoane juridice române.*

(3) *Impozitul pe dividende se declară și se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se distribuie/plătește dividendul. **În cazul în care dividendele distribuite nu au fost plătite până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividend aferent se plătește până la data de 25 ianuarie a anului următor.***”

Art. 67 Reținerea impozitului din veniturile din investiții

(1) *Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. **Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor.***”

În concluzie, baza impozabilă s-a constituit la sfârșitul perioadei fiscale, iar dreptul de creanță fiscală și obligația corelativă s-au născut la termenul de declarare, respectiv termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare.

Astfel, pentru impozitul pe dividende acordate persoanelor fizice pentru luna decembrie 2013, obligația declarativă intervine la data de 25.01.2014, iar termenul de prescripție a dreptului de acțiune al organelor de inspecție fiscală începe să curgă de la 01.01.2015, și, prin urmare, având în vedere că data începerii verificării a fost **20.08.2018** (data înscrierii în registrul unic de control la poziția 1), obligațiile suplimentare de plată de natura impozitului pe dividende acordate persoanelor fizice pentru anul 2013 au fost stabilite înăuntrul perioadei de prescripție.

În concluzie, față de cele mai sus prezentate, rezultă că argumentele petentei cu privire la efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale pentru soldul contului 5311 existent la data de 31.12.2013 în sumă de xxxxxx lei și nu la data de 30.11.2012 în sumă de xxxxxx lei cum eronat indică petenta în cuprinsul contestației (perioada verificata în ceea ce privește impozitul pe dividende fiind 01.01.2013 – 31.05.2018) nu sunt întemeiate deoarece inspecția fiscală a început conform datelor înscrise în Raportul de inspecție fiscală la data de 20.08.2018, deci înlăuntrul termenului de prescripție.

Aspecte de fond

Referitor la capătul de cerere privind TVA în sumă de xxxxx lei aferenta avansurilor facturare către societatea afiliată BP SRL și ulterior stornate

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au procedat corect la colectarea TVA aferentă unor operațiuni de stornare prin care s-a diminuat baza impozabilă a operațiunilor inițiale, în condițiile în care petenta nu a prezentat documente justificative care să probeze susținerile din contestație referitoare la îndeplinirea condițiilor legale pentru ajustarea bazei impozabile.

În fapt, petenta M SRL a înregistrat în creditul contului 419 "*Clienți creditori*" începând din 26.11.2010 contravaloarea unor "avansuri" în relație cu BP SRL, societate afiliata, asa cum rezulta din fisa de cont prezentata în anexa nr. 5 și nr. 6 la RIF.

Începând din 31.12.2015 petenta stornează din creditul contului 419 respectiv creditul contului 4427 sumele pe care le-a considerat avansuri, întocmind următoarele facturi:

- factura nr. ../31.12.2015 în suma totala de - xxxxx lei cu TVA aferenta în suma totale de -xxxxx lei;
- factura nr. ../31.01.2016 în suma totala de -xxxxx lei cu TVA aferenta în suma totale de -xxxxx lei;
- factura nr. ../29.02.2016 în suma totala de -xxxxx lei cu TVA aferenta în suma totale de -xxxxxx lei;
- factura nr. ../31.08.2016 în suma totala de -xxxxxx lei cu TVA aferenta în suma totale de -xxxxx lei;
- factura nr. ../30.09.2016 în suma totala de -xxxxx lei cu TVA aferenta în suma totale de -xxxxxxx lei;

Deoarece nu s-au prezentat documentele justificative cu privire la ajustarea bazei de impozitare în conformitate cu dispozițiile art. 138 din Codul fiscal pentru perioada 01.01.2015 - 31.12.2015, respectiv art. 287 din Legea 227/2015, pentru perioada 01.01.2016 - 31.12.2016, organele de

inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei o TVA suplimentară în suma de xxxxx lei.

Prin contestația formulată petenta invocă faptul că în fapt deși a emis începând din data de 26.11.2010 mai multe facturi de avans către societatea BP SRL pentru care a colectat TVA, pentru o parte din aceste facturi, care nu au fost încasate și pentru care nu s-a efectuat nici o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, a emis facturi de stornare motiv pentru care în speță, susține că sunt aplicabile dispozițiile art.138 din Legea nr.571/2003 și respectiv art.287 din Legea nr.227/2015.

În drept, în conformitate cu prevederile art.138 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

„ 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.

coroborat cu Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2015:

“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 au fost efectuate dar evenimentele prevăzute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidentele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se

reduce sau, dupa caz, fara semnul minus, daca baza de impozitare se majoreaza, **care vor fi transmise si beneficiarului**. Prevederile acestui alineat se aplica si pentru livrari intracomunitare.

(2) Beneficiarii au obligatia sa ajusteze dreptul de deducere exercitat initial, potrivit prevederilor art. 148 lit. b) si art. 149 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal, numai pentru operatiunile prevazute la art. 138 lit. a)-c) si e) din Codul fiscal. (...). “

Totodata, in ceea ce priveste corectarea informatiilor inscrise in facturi, conform art.159 din Codul fiscal:

“Art. 159. - (1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

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

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

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

(3) Persoanele impozabile care au fost supuse unui control fiscal și au fost constatate și stabilite erori în ceea ce privește stabilirea corectă a taxei colectate, fiind obligate la plata acestor sume în baza actului administrativ emis de autoritatea fiscală competentă, pot emite facturi de corecție conform alin. (1) lit. b) către beneficiari. Pe facturile emise se va face mențiunea că sunt emise după control și vor fi înscrise într-o rubrică separată în decontul de taxă. Beneficiarii au drept de deducere a taxei înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la art. 145-1471.”

Prin urmare, potrivit dispozițiilor legale sus-citate, se retine ca, din punct de vedere al TVA, în cazul în care a fost emisa o factura si, ulterior, operațiunea este anulata total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor, baza de impozitare a TVA se reduce corespunzător, furnizorii având obligația sa emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus, iar beneficiarii sa ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial pe care sa le transmită beneficiarului.

Se retine astfel ca beneficiarul are obligația sa ajusteze dreptul de deducere a TVA exercitat inițial în condițiile în care intervin modificări ale

elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile intervenite după depunerea decontului de taxa.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, reglementează ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată cu obligativitatea îndeplinirii unor condiții. Astfel, se retine ca ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este permisă în situația 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;

Prevederi similare au fost stipulate și la art.287 și 330 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2016.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține ca petenta a emis pe numele societății afiliate BP SRL, mai multe facturi cu semnul minus reprezentând stornarea din creditul contului 419 respectiv creditul contului 4427 sume pe care le-a considerat inițial avansuri.

Astfel, prin emiterea acestor facturi fiscale cu semnul minus petenta a diminuat taxa pe valoarea adăugată colectată cu suma de xxxxx lei, iar organele de inspecție fiscală au procedat la majorarea taxei pe valoarea adăugată colectată în același quantum, în sensul nerecunoașterii facturilor de stornare în lipsa prezentării facturilor de avans în original și a contractelor care au stat la baza emiterii acestor facturi, documente solicitate de către organele de inspecție fiscală prin adresa nr. ARG_AIF/29.08.2018.

Față de constările înscrise de organele de inspecție fiscală în raportul de inspecție care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, contrar susținerilor din contestația formulată potrivit căroră „documentele puse la dispoziția organului de inspecție sunt de natura să confirme existența stării de fapt în care societatea M SRL a acționat, respectiv o desființare parțială a facturilor de avans emise inițial pentru livrarea de bunuri”, în legătura cu stornarea aferentă facturilor de avans petenta nu a prezentat nici la data efectuării inspecției fiscale și nici ulterior în susținerea contestației documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să demonstreze că stornările de avansuri au fost efectuate de petentă urmare încadrării acestor operațiuni în una din situațiile prevăzute la art. 138 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, anterior citat, respectiv art. 287 din Legea nr.227/2015 și din care să reiasă alte aspecte care să modifice starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală.

În speță, se reține că potrivit actului normativ invocat, ajustarea bazei de impozitare a TVA se face 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, ori

petenta nu demonstrează cu documente faptul că, în speță operațiunile au fost anulate, total sau parțial, prin acordul scris al părților, înainte de livrarea bunurilor neprezentând organelor de inspecție fiscală pe de-o parte facturile în original și contractul care a stat la baza emiterii facturilor pentru a se putea face o analiză a modului de derulare a tranzacțiilor și pentru a se stabili în ce măsură aceste sume nu reprezintă, în fapt, remunerarea unei livrări din partea societății petente, iar pe de altă parte nu s-a prezentat niciun document din care să rezulte faptul că ulterior emiterii facturilor de avans părțile ar fi stabilit de comun acord desființarea totală sau parțială a acestor operațiuni de livrare de bunuri, dovada aplicării semnăturii și ștampilei pe facturile de stornare pentru justificarea acceptului de anulare a livrării inițiale a bunurilor de către societatea BP SRL, documente din care să reiasă destinația ulterioară a acestor bunuri (facturi de vânzare - dacă s-au vândut ulterior, procese-verbale și liste de inventariere - dacă bunurile sunt în stoc), fișele de magazie pentru bunurile ce au făcut obiectul operațiunilor de stornare, etc.

Prin urmare, ajustarea TVA cu suma de xxxxxx lei, efectuată de către petentă prin stornarea veniturilor din facturile prezentate în Anexa nr. 6 pag.5 la RIF nu respectă prevederile art.138 lit.a din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.287 din Legea nr.227/2015, în lipsa prezentării de către M S.R.L. a facturilor în original și a contractului care a stat la baza emiterii acestor facturi, a documentelor semnate de către beneficiar care să probeze anularea parțială a contractului care a stat la baza acestor facturi, motiv pentru care în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au considerat M SRL nu este justificată din punct de vedere legal cu documente justificative care să cuprindă cu relevanță conținutul economic al acestor operațiuni.

Nici inadvertența semnalată de petentă, în contestația formulată referitoare la suma indicată în pagina 5 a anexei 6, nu are suport real, aspect al stării de fapt demonstrat de fotocopia acestei anexe, existentă la dosarul cauzei, purtând ștampila și semnătura reprezentantului petentei și cuprinzând chiar suma de xxxxxx lei.

În scopul soluționării contestației în conformitate cu art. 276 alin.1 din Legea nr.207/2015, cu adresa nr...../19.04.2019, DGRFP Timișoara a solicitat petentei, în considerarea art. 269 alin.1 lit. d și art. 276 alin.1 din Legea nr.207/2015 prezentarea la dosarul cauzei a dovezilor care să confirme deținerea de către petentă a facturilor de avans, în original, contractelor care au stat la baza emiterii acestora însoțite de înscrisuri de natura mijloacelor de probă care să probeze existența stării de fapt descrise în cuprinsul contestației privitoare la desființarea parțială a contractului pentru livrarea de bunuri în conformitate cu art.138 din Legea nr.571/2013, respectiv art.287 din Legea nr.227/2015.

Solicitarea D.G.R.F.P. Timișoara conținută în adresa nr. /19.04.2019 a fost transmisă destinatarului Societatea M SRL, prin

intermediul serviciilor poștale, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire, la data de 25.04.2019, la adresa înscrisă în contestație, respectiv: Timișoara, jud. Timiș, însă aceasta a fost restituită de către Oficiul Poștal, plicul fiind returnat, cu mențiunea: „Avizat negăsit la domiciliu data 03.05.2019”, „Avizat, Reavizat, expirat termen de păstrare ” și „Se aprobă înapoierea”, existente în original la dosarul cauzei.

Prin urmare, sunt incidente speței și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„Art. 276

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *actor incumbit probatio*, principiul fiind consfințit de prevederile art. 249 și art. 250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249 Sarcina probei:

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.”

Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă:

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”, precum și de art. 73 alin. (1) din Legea nr 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale:

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

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

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci

un imperativ al interesului personal al aceluia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. **3250/18.06.2010**, se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedeplinirea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”*.

Incidente speței sunt și considerentele **Înaltei Curți de Casație și Justiție** din **Decizia nr. 1298/26.03.2018** pronunțată în dosarul nr. 1781/59/2014, care reține că:

“În ceea ce privește soluția de respingere a contestației în privința sumei de [...] lei, este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art. 217 alin. 1 din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.

În același sens, prevederile pct. 11.1 alin. (1) lit. b) din OPANAF nr. 450/2013 stabilesc că, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării, contestația va fi respinsă ca nemotivată.”

Pe cale de consecință, având în vedere prevederile legale mai sus citate, precum și faptul că petenta nu a prezentat argumente noi sau acte doveditoare care să conducă la modificarea celor constatate, propriile afirmații nefiind de natura să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, ținând seama de art. 276 din Codul de procedură fiscală „ (1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.” se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei obligația fiscală suplimentară de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de xxxxx lei aferentă facturilor de stornare efectuate în perioada 31.12.2015 – 30.09.2016 pentru care nu s-a făcut dovada că acestea au fost efectuate urmare încadrării acestor operațiuni în una din situațiile prevăzute la art. 138 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare,

respectiv art. 287 din Legea nr.227/2015 în consecință, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxx lei stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr.F-AR/04.10.2018, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă M SRL poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de xxxxx lei aferentă achizițiilor efectuate în baza facturilor emise de la BP SRL în sumă de xxxxx lei, în condițiile în care aceasta aplică sistemul de TVA la încasare și nu a făcut dovada efectuării plății acestora prin modalitățile prevăzute de legislația în materie.

În fapt, în luna ianuarie 2013, MA SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în suma totală de xxxxx lei aferentă achizițiilor în sumă totală de xxxxxx lei efectuate de la persoane impozabile care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 134 (1²) alin. (3) - (8) din care suma xxxxxx lei o reprezintă achizițiile de la BP SRL, aferent cărora a dedus TVA în suma de xxxxxx lei.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în luna ianuarie 2013 petenta și-a exercitat integral dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate în această lună deși a efectuat plăți către furnizorul BP SRL doar în suma de xxxxxx lei (xxxxx lei + TVA xxxxx lei) astfel încât, diferența de xxxxxx lei reprezintă TVA dedusă eronat la data înregistrării facturilor emise de furnizor fără ca acesta să fie amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului sau, fiind încălcate prevederile art. 145, alin (1²) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Față de starea de fapt constatată, petenta recunoaște în contestația formulată faptul ca și-a exercitat integral dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate în luna ianuarie 2013 deși a efectuat plăți către furnizorul BP SRL doar parțial astfel încât, diferența de xxxxx lei reprezentând TVA dedusă eronat este achitată ulterior lunii ianuarie 2013, însă susține că a efectuat plăți către BP SRL în perioada februarie 2013 - aprilie 2013 care ar acoperi facturile din luna ianuarie 2013, motiv pentru care dreptul de deducere este amânat eșalonat conform plăților efectuate în lunile precizate.

În drept, potrivit art.145 alin.(1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunii:

“(1²) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 134² alin. (3) - (8) este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său, chiar dacă o parte din operațiunile realizate de persoana impozabilă sunt excluse de la aplicarea sistemului TVA la încasare conform art. 134² alin. (6). [...]”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său.

În explicitarea art.145, alin.(1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, la pct.45 alin.(12) și alin.(13) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, aplicabil în anul 2013, se precizează:

“(12) În sensul art. 145 alin. (1¹) și (1²) din Codul fiscal, se consideră că taxa a fost plătită furnizorului/prestatorului în situația în care se stinge obligația de plată către furnizor/prestator, chiar dacă plata este făcută către un terț.

(13) În scopul aplicării prevederilor art. 145 alin. (1¹) și (1²) din Codul fiscal:

a) în cazul în care plata se efectuează prin instrumente de plată de tip transfer-debit, respectiv cec, cambie și bilet la ordin, data plății contravalorii totale/parțiale a achizițiilor de bunuri/prestării de servicii efectuate de la/de persoana care aplică sistemul TVA la încasare, este:

1. data înscrisă în extrasul de cont sau alt document asimilat acestuia în situația în care cumpărătorul este emitentul instrumentului de plată, indiferent dacă încasarea este efectuată de furnizor/prestator ori de altă persoană;

2. data girului către furnizor/prestator, în situația în care cumpărătorul nu este emitentul instrumentului de plată, în acest scop fiind obligatorie păstrarea unei copii a instrumentului de plată în care este menționată și persoana către care a fost girat instrumentul de plată;

b) în situația în care plata s-a efectuat prin carduri de debit sau de credit de către cumpărător, data plății este data înscrisă în extrasul de cont ori alt document asimilat acestuia. Indisponibilizarea sumelor, evidențiată în extrasul de cont, nu este considerată plată;

c) în cazul plăților prin bancă de tipul transfer-credit, data plății contravalorii totale/parțiale a achizițiilor de bunuri/servicii de la/de persoana care aplică sistemul TVA la încasare este data înscrisă în extrasul de cont sau alt document asimilat acestuia;

d) în cazul cesiunii de creanțe și a compensării, se aplică corespunzător prevederile pct. 16² alin. (12), respectiv pct. 16² alin. (13) - (14), pentru a determina data plății;

e) în cazul plății în natură, data plății este data la care intervine faptul generator de taxă pentru livrare/prestarea care reprezintă contrapartidă pentru achiziția de bunuri/servicii efectuată.”

Potrivit prevederilor legale invocate mai sus, se consideră că taxa a fost plătită furnizorului/prestatorului în situația în care se stinge obligația de plată către furnizor/prestator iar data plății contravalorii totale/parțiale a achizițiilor de bunuri/prestării de servicii efectuate de persoana care aplică sistemul TVA la încasare este data înscrisă în extrasul de cont sau alt document asimilat acestuia.

Acestea se coroborează cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunii:

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

Având în vedere prevederile legale invocate mai sus, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să facă dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în luna ianuarie 2013 petenta și-a exercitat integral dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate în această lună deși a efectuat plăți către furnizorul BP SRL doar în suma de xxxxxx lei (xxxxx lei + TVA xxxxx lei) astfel încât, diferența de xxxxxxxxlei reprezintă TVA dedusă eronat la data

înregistrării facturilor emise de furnizor fără ca acesta să fie amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului.

În contestația formulată petenta susține că a efectuat în perioada februarie 2013 - aprilie 2013 plăți către societatea BP SRL (în februarie 2013 suma de 4xxxxxlei, în martie 2013 suma de xxxx lei și în aprilie 2013 suma de xxxxx lei) plăți care ar acoperi facturile din luna ianuarie 2013, astfel încât dreptul de deducere a TVA a intervenit în lunile următoare când s-a făcut plata, fără ca în susținerea celor afirmate să depune la dosarul cauzei dovada plății acestor sume către societatea BP SRL prin modalitățile enumerate în legislația în materie (chitanțe, ordin de plată, note de compensare, etc.), precum și documente de evidență tehnică operativă, respectiv jurnal de cumpărări și decontul de TVA aferent lunii ianuarie 2018 în care să fie evidențiat TVA neexigibilă în sumă de xxxxxx lei și jurnalele de cumpărări aferente lunilor februarie, martie și aprilie 2013 în care să fie reflectate sumele ramase neachitate la data de 31.12.2013 a căror TVA neexigibilă însumează xxxxx lei.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de xxx lei aferentă achizițiilor efectuate de la BP SRL și au stabilit că aceasta nu este exigibilă în luna ianuarie 2013, până la plata parțială sau totală, având în vedere faptul că pentru aceste achiziții nu a făcut dovada efectuării plății către BP SRL prin modalitățile enumerate în legislația în materie.

Susținerea petentei că a efectuat plăți către BP SRL în lunile februarie – martie 2013 nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că:

- din verificările efectuate în timpul inspecției fiscale asupra documentelor financiar – contabile a rezultat faptul că petenta nu a evidențiat taxa neexigibilă în sumă de xxxx lei în jurnalul de cumpărări și decontul de TVA al lunii ianuarie 2013 și nici nu a preluat facturile rămase neachitate în jurnalul de cumpărări a lunilor următoare

- din documentele prezentate organelor de inspecție fiscală nu a rezultat faptul că petenta prin plățile efectuate ar fi stins facturile aferente lunii ianuarie 2013

- petenta nu a depus la dosarul cauzei documente justificative de natura mijloacelor de probă cu care să se facă dovada plății sumelor pe care pretinde că le-a efectuat către societatea BP SRL prin modalitățile enumerate în legislația în materie (chitanțe, ordin de plată, note de compensare, etc.), precum și documente de evidență tehnică operativă, respectiv jurnalul de cumpărări și decontul de TVA aferent lunii ianuarie 2018 în care să fie evidențiat TVA neexigibilă în sumă de xxxxx lei, jurnalele de cumpărări aferente lunilor februarie, martie și aprilie 2013 în care să fie

reflectate sumele ramase neachitate la data de 31.12.2013 a căror TVA neexigibilă însumează xxxxxx lei

În scopul soluționării contestației în conformitate cu art. 276 alin.1 din Legea nr.207/2015, cu adresa nr...../19.04.2019, DGRFP Timișoara a solicitat petentei, în considerarea art. 269 alin.1 lit. d și art. 276 alin.1 din Legea nr.207/2015 prezentarea la dosarul cauzei documente justificative din care să rezulte evidențierea în mod corespunzător în jurnalul de cumpărări și în decontul de TVA aferent lunii ianuarie 2013 a TVA neexigibilă în suma xxxx lei și respectiv preluarea facturilor rămase neachitate în jurnalele de cumpărări ale lunilor următoare conform prevederilor art. 145 alin.1² din Legea nr.571/2003, precum și dovada faptului că, prin plățile efectuate în cursul lunilor februarie, martie și aprilie 2013, la care se face referire în cuprinsul contestației, s-au stins facturile aferente lunii ianuarie 2013 și astfel dreptul de deducere a TVA în sumă de xxxxx lei a fost amânat eșalonat conform plăților efectuate.

Solicitarea D.G.R.F.P. Timișoara conținută în adresa nr./19.04.2019 a fost transmisă destinatarului Societatea M SRL, prin intermediul serviciilor poștale, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire, la data de 25.04.2019, la adresa înscrisă în contestație, respectiv: Timișoara, însă aceasta a fost restituită de către Oficiul Poștal, plicul fiind returnat, cu mențiunea: „Avizat negăsit la domiciliu data 03.05.2019”, „Avizat, Reavizat, expirat termen de păstrare ” și „Se aprobă înapoierea”, existente în original la dosarul cauzei.

Pe cale de consecință, având în vedere prevederile legale mai sus citate, precum și faptul că petenta nu a prezentat argumente bazate pe acte doveditoare care să conducă la modificarea celor constatate, propriile afirmații nefiind de natura să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, ținând seama de art. 276 din Codul de procedură fiscală „ (1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.” se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei obligația fiscală suplimentară de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de xxxx lei aferentă facturilor emise de societatea BP SRL în luna ianuarie 2013 pentru care nu s-a făcut dovada stingerii prin plățile efectuate în cursul lunilor februarie, martie și aprilie 2013 și astfel dreptul de deducere a TVA în sumă de xxxxx lei să fie amânat eșalonat conform plăților efectuate, respectiv evidențierea în mod corespunzător în jurnalul de cumpărări și în decontul de TVA aferent lunii ianuarie 2013 a TVA neexigibilă în suma xxxxx lei și preluarea facturilor rămase neachitate în jurnalele de cumpărări aferente lunilor următoare conform prevederilor art. 145 alin.1² din Legea

nr.571/2003 motiv pentru care, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

În ceea ce privește suma de xxxxx lei reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice și suma de xxxxxxx lei reprezentând impozit pe veniturile din alte surse, cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează aceste sume, în condițiile în care, pentru sumele retrase de asociatul și administratorul petentei din casierie și din conturile bancare ale petentei nedecontate, pentru sumele înregistrate în mod formal ca și avansuri în contul 419 „Clienți creditori” neregularizate până la data controlului, precum și pentru plățile efectuate din conturile petentei către diverși furnizori ai BP SRL în numele acestei societăți afiliate sume înregistrate prin intermediul contului 4511 Decontări în cadrul grupului, avea obligația să calculeze, să declare și să înregistreze aceste sume în categoria veniturilor din dividende și respectiv venituri din alte surse, iar societatea petenta nu a prezentat documente justificative privind natura acestor sume și dovada ca ar fi fost executata o contra prestație din partea administratorului în folosul petentei, astfel încât să se justifice ca acestea au fost utilizate în scopul desfășurării activității petentei.

În fapt, potrivit verificărilor efectuate s-au constatat următoarele:

1. Petenta a prezentat conform balanței de verificare încheiată la data de 31.05.2018 un sold debitor al contului 5311 „ Casa in lei " în suma de xxxxx lei, reprezentând sume de bani ridicate din casieria societății de către administratorul societății TI cu titlu de avansuri cheltuieli, nedecontate până la data controlului. (anexa nr 3 și 4 la RIF).

Având în vedere că prin nota explicativă din data de 23.08.2018, administratorul petentei și asociatul acesteia, dl. TI (Anexa nr. 2 la RIF) a susținut în legătură cu justificarea soldului de casă în sumă de xxxxxxx lei înregistrat în registrul de casă la data de 23.08.2018 că, în calitatea sa de administrator a folosit suma respectivă în folosul desfășurării activității dar că nu poate justifica acest sold, organele de inspecție fiscală au considerat că sumele de bani aferente soldului debitor al contului 5311 existent la sfârșitul fiecărui an fiscal reprezintă sume de bani ridicate din casieria societății de către administratorul/asociatul TI care au fost folosite în scop personal, petenta neputând prezenta, documente justificative înregistrate în contabilitate, din care să rezulte modul în care au fost cheltuite aceste sume, respectiv nu s-a făcut dovada ca ar fi fost executata o contra prestație din partea acestuia în folosul petentei, astfel încât să se justifice natura acestor sume și nici ca acestea au fost utilizate în scopul desfășurării activității societății, iar acest fapt a fost confirmat prin explicațiile scrise, date de acesta.

Față de aceste constatări organele de inspecție fiscală au stabilit că din punct de vedere fiscal sumele de bani aferente soldului debitor al contului 5311 necoperit în numerar și nedecontat sunt asimilate veniturilor din dividende și se supun impozitării, pentru perioada 01.01.2013 – 31.12.2015, în conformitate cu prevederile art 67 alin. 1 lit. a, art. 7 pct. 12, din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, iar pentru perioada 01.01.2016 – 31.05.2018 ca venituri din alte surse aferente în baza prevederilor art.114 alin.2 lit. h din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

2. Petenta a emis facturi de avans către societatea afiliată BP SRL, în perioada 2015 - 2018, în sumă totală de 3.698.216 lei cu TVA aferentă, facturi înregistrate în contul 419 "Clienți creditori".

În condițiile în care între petentă și BP SRL au existat relații de afiliere, faptul că nu s-a încasat niciun avans de la această societate, precum și faptul că facturile de avans nu au fost regularizate pe parcursul mai multor ani fiscali, iar deși aceste facturi au fost declarate în deconturile de TVA depuse la organul fiscal, TVA aferentă nu a fost achitată, organele de inspecție fiscală au considerat faptul că aceste facturi de avans au fost întocmite în mod formal, tranzacțiile efectuate fiind considerate ca neavând scop economic, ci acela de evitare a impunerii și a urmării unor avantaje fiscale constând în facilitarea deducerii TVA de către afiliata BP SRL, care are același administrator cu petenta în persoana D-lui TI.

Astfel, în condițiile în care nu au avut loc operațiuni cu plată organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea din punct de vedere fiscal a sumelor înregistrate cu titlu de avansuri, pentru perioada 01.01.2013 – 31.12.2015, ca dividende și la calculul impozitului pe dividende aferent, în conformitate cu prevederile art.11 alin.1, art.7 pct.12, art.67 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar pentru perioada 01.01.2016 – 31.05.2018 ca venituri din alte surse și la calculul impozitului pe veniturile din alte surse aferent în baza prevederilor art.114 alin.2 lit. h din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

3. Petenta a prezentat conform balantei de verificare încheiată la 31.12.2015 un sold debitor al contului 461 "Debitori diverși" în suma de xxxxx lei reprezentând sume de bani ridicate, în perioada 2013-2015, prin intermediul cardului bancar din conturile bancare ale societății M SRL de către administratorul societății TI cu titlu de avansuri, sume care nu au fost depuse în casieria societății așa cum rezultă din Nota explicativă dată de către administratorul petentei DI. TI. Aceste sume au fost înregistrate în evidentele contabile prin nota contabilă 542 Avansuri de trezorerie = 5121 Conturi la bănci în lei și ulterior au fost transferate în contul 461, prin nota contabilă 461 Debitori diverși = 542 Avansuri de trezorerie.

Deoarece pentru sumele de bani ridicate prin intermediul cardului bancar din conturile bancare ale societății M SRL de către administratorul societății TI cu titlu de avansuri în perioada 2013-2015 nu s-au prezentat documente justificative privind modul în care au fost cheltuite aceste sume

de bani, organele de inspecție au asimilat sumele din contul 461 „Debitori diverși” ca venituri din dividende conform art. 7, alin (1) Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, pentru care au calculat un impozit pe veniturile din dividende cu cota de impozit de 16%.

4. Petenta a efectuat și înregistrat în evidența sa contabilă mai multe plăți către diverși furnizori ai BP SRL, în numele societății afiliate BP SRL, evidențiate în contul 451 "Decontări în cadrul grupului", care a prezentat la 31.05.2018 un sold debitor în suma de xxxxxxxx lei, în condițiile în care aceste societățile nu sunt constituite ca un grup fiscal unic înregistrat la organul fiscal.

În condițiile în care M SRL și BP SRL deși s-au comportat ca și cum ar face parte dintr-un grup fiscal nu au fost constituite într-un asemenea grup iar pentru sumele ridicate din conturile petentei nu au fost prezentate documente justificative, respectiv pentru plățile efectuate în alte scopuri decât activitatea petentei, nu s-a făcut dovada ca ar fi fost executată o contraprestație din partea acestuia în folosul său, astfel încât să se justifice natura plății acestor sume și nici ca acestea au fost utilizate în scopul desfășurării activității petente, organele de inspecție fiscală au considerat ca aceste sume au fost utilizate în folosul personal al persoanei fizice care a beneficiat de aceste plăți respectiv administratorul petentei, care din punct de vedere fiscal se supune impozitării ca și venituri din alte surse procedând pe cale de consecință la impozitarea soldului contului 4511 „Decontări între societăți afiliate” în suma de xxxxx lei, fiind asimilat în categoria veniturilor din alte surse pentru care se datorează impozitul aferent, conform prevederilor art. 114, alin (2), litera h din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

În ceea ce privește impozitul pe dividende

În drept, în ceea ce privește art.7 alin.(1) pct.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

12. dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele: [...]

Se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende: [...]

- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.

Totodată, potrivit art. 67 alin.(1) și alin. (1^{1.1}) din același act normativ:

“(1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor.

(1^{1.1}) Regimul fiscal aplicabil veniturilor din dividende prevăzut la alin. (1) se aplică și pentru veniturile considerate dividende, reprezentând sume plătite de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că legiuitorul a definit dividendele ca fiind o distribuție în bani efectuată de persoana juridică unui participant drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică.

De asemenea, potrivit prevederilor art.7 pct.12 teza a 2-a din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **se consideră dividend** din punct de vedere fiscal și se supun aceluiaș regim fiscal ca veniturile din dividende **suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.**

În ceea ce privește impozitul pe veniturile din alte surse

În drept, sunt aplicabile dispozițiile art.114 alin.(1) și alin. (2) lit. h) și art. 115 alin. (1) – (3) din Legea nr. 227/2005 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01.01.2016-31.08.2017, care precizează:

ART. 114

Definirea veniturilor din alte surse

(1) Venituri din alte surse sunt orice venituri identificate ca fiind impozabile, care nu se încadrează în categoriile prevăzute la [art. 61](#) lit. a) - h), altele decât veniturile neimpozabile în conformitate cu prezentul titlu.(...)

(2) În această categorie se includ, însă nu sunt limitate, următoarele venituri: (...)

h) bunurile și/sau serviciile primite de un participant la persoana juridică, acordate/furnizate de către persoana juridică în folosul personal al

acestui; (...)

ART. 115

Calculul impozitului și termenul de plată

(1) *Impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul acordării veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea cotei de 10% asupra venitului brut pentru veniturile prevăzute la [art. 114](#), cu excepția veniturilor prevăzute la [art. 114](#) alin. (2) lit. I).*

(2) *Impozitul calculat și reținut reprezintă impozit final.*

(3) *Impozitul astfel reținut se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut."*

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că orice venituri constând în bunuri și serviciile primite de un participant la persoana juridică, acordate de către persoana juridică în folosul personal al acestuia reprezintă venituri din alte surse impozabile.

De asemenea, se reține că impozitul pe veniturile din alte surse se calculează prin reținere la sursă la momentul acordării veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea cotei de 10% asupra venitului brut pentru veniturile prevăzute la [art. 114](#) din codul fiscal.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației și din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că, urmare analizării balantei de verificare la data de 31.05.2018, s-a constatat că petenta a înregistrat un sold debitor al contului 5311 „Casa în lei” în sumă de xxxx2 lei.

În vederea clarificării acestor aspecte, organele de inspecție fiscală au solicitat D-lui TI în calitate de administrator Notă explicativă (Anexa nr.2 la RIF) prin care la întrebarea nr.1 s-a solicitat:

„Vă rugăm cum justificați soldul de casă în sumă de xxxxxxlei înregistrat în registrul de casă la data de 23.08.2018 prezentat în formă electronică și dacă puteți prezenta org de inspecție fiscală în mod fizic sumă de bani de xxxxxx lei și monetarul acestuia la X SRL”

iar acesta a răspuns:

„În momentul de față bani nu există în casieria SC. Ca administrator al SC am folosit suma respectivă în folosul desfășurării activității dar în acest moment nu pot justifica acest sold.”

Totodată, urmare analizării balantei de verificare încheiată la 31.12.2015 s-a constatat că petenta a înregistrat un sold debitor al contului contului 461 "Debitori diverși" în suma de xxxx lei reprezentând sume de bani ridicate prin intermediul cardului bancar din conturile bancare ale societății M SRL de către administratorul societății TI cu titlu de avansuri în perioada 2013-2015, sume care nu au fost depuse în casieria societății așa cum rezultă din Nota explicativă dată de către administratorul petentei DI. TIIn. Aceste sume au fost înregistrate în evidentele contabile prin nota contabilă 542 Avansuri de trezorerie = 5121 Conturi la bănci în lei și ulterior

au fost transferate în contul 461, prin nota contabilă 461 Debitori diverși = 542 Avansuri de trezorerie.

În vederea clarificării aspectelor legate de sumele înregistrate prin intermediul contului 461 "Debitori diverși", organele de inspecție fiscală au solicitat D-lui TI în calitate de administrator Notă explicativă (Anexa nr.2 la RIF) prin care la întrebarea nr.2 s-a solicitat: „*Vă rog să precizați care sunt pers. care posedă carduri de debit la cont. bancare deschise pe numele SC M SRL*” iar acesta a răspuns că „*Singurul titular de card de debit emis pe numele SC este Administratorul SC, TI*”. De asemenea la întrebarea nr.3 s-au solicitat lămuriri legate de scopul ridicărilor repetate a sumelor de bani cu ajutorul cardului bancar din conturile aparținând M SRL și nedepunerea acestora în casieria societății, la care reprezentantul legal al petentei a răspuns că „*La data ridicării banilor din banca cu cardul emis pe numele SC bani nu au fost depuși în casieria SC. În calitate de administrator am justificat pe parcursul desfășurării act. prin deconturi justificative sumele ridicate cu cardul. La data de azi am chiar sume decontate în plus față de sumele ridicate cu cardul și nu am rec. bani din casieria SC*”

Față de cele prezentate se reține că, pentru sumele de bani ridicate din casieria societății petente și prin intermediul cardului bancar din conturile bancare ale acesteia de către administratorul societății TI cu titlu de avansuri nu s-au prezentat, nici în timpul inspecției fiscale și nici ulterior în motivarea contestației, documente justificative privind modul în care au fost cheltuite aceste sume de bani.

În conformitate cu prevederile art.73 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

Având în vedere faptul că petenta nu a prezentat documente care să justifice lipsa faptică a sumei de xxxxxx lei reprezentând soldul debitor al contului 5311 existent la data de 31.05.2018 și nici documente justificative privind modul în care au fost cheltuite sumele de bani ridicate prin intermediul cardului bancar din conturile bancare ale societății M SRL de către administratorul societății TI cu titlu de avansuri în perioada 2013-2015, organele de inspecție fiscală au făcut aplicarea prevederilor art.6 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatările complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauza raportat la momentul luării unei decizii. (...).”

Față de cele de mai sus, se reține că organele fiscale, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, este îndreptățit să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale putând să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale și argumentele prezentate, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, așa cum a fost preluat și în Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a 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. Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta",

coroborat cu pct.4 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 privind normele metodologice de aplicare ale Legii 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

" În sensul prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal, prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă. În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal".

Aceste prevederi legale consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economicului asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul** să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al **scopului economic urmărit** de contribuabil.

În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale, iar organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

Se reține că, principiul prevalenței economicului asupra juridicului presupune prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate și nu numai de forma juridică a acestora, iar respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, în situația în care din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că pentru sumele de bani ridicate din casieria petentei și prin intermediul cardului bancar din conturile bancare ale societății M SRL nedecontate până la data controlului de către dl. T I în calitate sa de administrator și asociat în procent de 50% cu titlu de avansuri în perioada 2013-2018, petenta nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale și nici ulterior în motivarea contestației, documente justificative de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedura fiscală din care să rezulte modul în care au fost cheltuite sumele ridicate și prin care să se facă dovada că ar fi fost executată o contra-prestație din partea acestuia în folosul societății iar prin explicațiile oferite în timpul desfășurării inspecției fiscale, reprezentantul legal al petentei a confirmat faptul că soldul debitor al contului 5311 existent la data de 31.05.2018 NU este acoperit de numerar, suma a fost ridicată din casierie de către administratorul/asociatul petentei, Dl.TI, iar pentru aceasta nu a putut fi prezenta o justificare în folosul desfășurării activității petentei bazata pe documente.

În lipsa unor documente justificative suplimentare la dosarul contestației, organul de soluționare a contestației constată că, interpretarea organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește încadrarea sumelor ridicate din casierie de către administratorul/asociatul societății petente și nedecontate până la data încheierii inspecției fiscale în categoria dividendelor este corectă și legală prin prisma art.7 pct.12 teza a II din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru perioada 01.01.2013 – 31.12.2015 și pentru perioada 01.01.2016 – 31.05.2018 ca venituri din alte surse aferente prin prisma prevederilor art.114 alin.2 lit. h din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, iar sumele de bani ridicate prin intermediul cardului bancar din conturile bancare ale societății M SRL de către administratorul societății TI cu titlu de avansuri în perioada 2013-2015 în categoria dividendelor prin prisma art.7 pct.12 teza a II din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Referitor la afirmația petentei potrivit căreia soldul contul 5311 "Casa in lei" nu ar fi trebuit impozitat la sfarsitul fiecarui an fara sa existe documente care sa stabileasca daca au fost sume neacoperite de numerar, valoarea acestora, dovada utilizarii in scop personal aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, potrivit dispozițiilor pct.2 pct.5 și pct.6 alin.(1) și alin.(2) ale Anexei 1 din Normele

privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii:

"2. - (1) În temeiul prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, entitățile au obligația să efectueze inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute, la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității, precum și în următoarele situații:

a) la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului, sau a altor organe prevăzute de lege;

b) ori de câte ori sunt indicii că există lipsuri sau plusuri în gestiune, care nu pot fi stabilite cert decât prin inventariere;

(...)

5. Răspunderea pentru buna organizare a lucrărilor de inventariere, potrivit prevederilor Legii nr. 82/1991, republicată, și în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității. În vederea efectuării inventarierii, aceste persoane aprobă proceduri scrise, adaptate specificului activității, pe care le transmit comisiilor de inventariere.

6. - (1) Inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se efectuează de către comisii de inventariere, numite prin decizie scrisă, emisă de persoanele prevăzute la pct. 5. În decizia de numire se menționează în mod obligatoriu componența comisiei (numele președintelui și membrilor comisiei), modul de efectuare a inventarierii, metoda de inventariere utilizată, gestiunea supusă inventarierii, data de începere și de terminare a operațiunilor.

(2) La entitățile al căror număr de salariați este redus, inventarierea poate fi efectuată de către o singură persoană. În această situație, răspunderea pentru corectitudinea inventarierii revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității respective.

Prin urmare, se reține că petenta avea obligația efectuării inventarierii cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar pe parcursul funcționării lor, iar răspunderea pentru buna organizare a lucrărilor de inventariere, potrivit prevederilor Legii nr. 82/1991, republicată, și în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, revine administratorului petentei. Or, petenta nu a efectuat inventarierea anuală generală a patrimoniului pentru anii 2013, 2014, 2015, 2016 și 2017 prevăzută la art.7, alin.(1) din Legea nr.82/1991 republicată cu modificările și completările ulterioare, inventarierea generală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar, fiind astfel încălcate prevederile art.7, alin.(1) din Legea nr.82/1991 republicată cu modificările și completările ulterioare coroborat

cu prevederile pct.2, alin.(1) din Anexa OMFP nr. 2861/2009 din 9 octombrie 2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, fapta sancționată de organele de control prin Procesul verbal de constatare și sancționare a contravențiilor seria PVTM nr.0001504 din data de 25.09.2018.

Mai mult analizând argumentele petentei se constată că aceasta are obiecțiuni față de scadenta impozitului pe dividende stabilit suplimentar aferent soldului de casa nejustificat, fără a nega existența faptei, care de altfel este recunoscută prin Nota explicativă din data de 23.08.2018.

Referitor la operațiunile nejustificate reflectate în soldul contului 461 "Debitori diversi" în suma de xxxxx lei, învedereăm că deși, petenta susține că asimilarea soldului 461 reprezentând sume de bani ridicate în principal prin intermediul cardului bancar de către reprezentantul său ca fiind dividende distribuite asociatului TI este nelegală, din documentele prezentate a rezultat faptul că utilizarea contului 461 "Debitori diversi" în situația dată reflectă doar o înregistrare contabilă, iar faptul că organele de inspecție fiscală au asimilat soldul contului 461 "Debitori diversi" în suma de xxxxxx lei ca și avansuri de trezorerie nedecontate și impozitate ca dividende reprezintă consecința faptului că nu s-a putut justifica modul în care au fost cheltuite sumele de bani ridicate prin intermediul cardului bancar din conturile bancare ale societății M SRL de către administratorul societății TI cu titlu de avansuri în perioada 2013-2015 și nu a faptului că operațiunile sunt reflectate în contul 461 "Debitori diversi" sau 542 "Avansuri de trezorerie" care a fost utilizat ulterior de către societate.

Mai mult, din verificările efectuate de către organele de inspecție fiscală s-a constatat faptul că M SRL efectuează înregistrări contabile fără o justificare legală, transferul unor sume în diverse conturi, compensări în baza unor note de compensare, ajungând în situația în care soldul contului 542 Avansuri de trezorerie să fie în suma de minus xxxx lei conform balanței de verificare încheiată la 31.12.2017.

Învvedereăm că, în legătură cu legalitatea și corectitudinea constatărilor inspecției fiscale, în situații similare, **s-a pronunțat în mod constant și Înalta Curte de Casație și Justiție, care de exemplu în Decizia nr.488/2019**, a statuat definitiv că:

„Potrivit dispozițiilor art. 7 pct. 12 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dividendele reprezintă o distribuție în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui deținător de acțiuni sau părți sociale, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică.

Conform tezei finale a aceluiași articol, 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, suma respectivă este considerată dividend.

În cauză, în urma inspecției fiscale s-a constatat că în luna septembrie 2014, asociatul unic al societății A. SRL a ridicat suma de xxxx RON din casieria societății, în vederea achitării unor diverse cheltuieli, fără a justifica cu documente că suma respectivă a fost utilizată în scopul desfășurării activității economice a societății.

În contextul arătat, întrucât suma în discuție a fost plătită asociatului unic și nu s-a făcut dovada folosirii acesteia în scopul desfășurării activității societății, deși sarcina dovedirii acestui aspect revine contribuabilului, în mod corect instanța de fond a făcut aplicarea în speță a dispozițiilor legale anterior menționate și a apreciat că această sumă trebuie considerată dividend.”

În ceea ce privește facturile de avans emise de petentă către societatea afiliată BP SRL, în perioada 2015 - 2018, în sumă totală de xxxxxx lei cu TVA aferentă, facturi înregistrate în contul 419 “ Clieți creditori ”, petenta nu a prezentat la dosarul cauzei documente justificative din care să rezulte faptul că tranzacțiile efectuate cu societatea afiliată BP SRL au avut un scop economic în situația în care:

- a existat o relație de afiliere între cele două societăți implicate în sensul că ambele societăți au fost administrate de aceeași persoană fizică D-I TI

- nu a existat dovada încasării facturilor de avans înregistrate în contul 419 emise către societatea afiliată BP SRL în valoare de xxxxx lei și nici dovada plății TVA aferent

- petenta nu a prezentat o justificare legală bazată pe documente cu privire la faptul că nu a procedat la regularizarea facturilor de avans emise de-a lungul mai multor ani fiscali și implicit ajustarea TVA, prin stornarea acestora în conformitate cu art. 287 lit.a din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal în situația în care aceste operațiuni nu ar fi avut loc.

- nu a existat dovada regularizării facturilor de avans și înregistrarea facturilor finale la venituri

Prin urmare, având în vedere relația de afiliere existentă între petentă și BP SRL, faptul că nu s-a încasat niciun avans de la această societate, facturile de avans nu au fost regularizate în condițiile legii, iar acestea deși au fost declarate în deconturile de TVA depuse la organul fiscal, TVA aferentă nu a fost achitată, se constată că, în cauză, operațiunile efectuate între cele două societăți afiliate nu au avut un scop economic, facilitând deducerea TVA de către societatea afiliată BP SRL în timp ce TVA aferentă nu a fost achitată. Nedeclararea de către petentă a acestor operațiuni la venituri în situația în care nu s-a demonstrat cu documente justificative că s-a procedat conform legii la regularizarea facturilor de avans în cazul în care operațiunile nu au mai avut loc.

În speță, este aplicabilă jurisprudența europeană prezentată în cazul C-225/02 Halifax&Others conform căreia în situația în care, în urma investigațiilor fiscale, se demonstrează că o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare filialei sale BP SRL pentru a deduce taxa pe valoarea adăugată, în vreme ce petenta nu numai că nu a colectat TVA aferentă, dar nici nu a înregistrat la venituri contrvaloarea acestora, în lipsa regularizării facturilor de avans în situația în care operațiunile nu ar mai fi avut loc, perpetuând în mai mulți ani fiscali, 2015, 2016, 2017 și 2018 această situație incertă.

Se reține că Jurisprudența Curții Europene de Justiție a fost constantă în a aprecia că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația „normală” care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.

Mai mult, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții Europene de Justiție:

„Directiva 2006/112 se opune unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA pentru motivul că emitentul facturii aferente serviciilor furnizate a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații” (cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, C-324/11).

Cu toate acestea:

„Lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin a șasea directivă. În consecință, este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv (cauzele C-285/11, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, C-18/13 și C – 277/14).”

„În această privință, Curtea a statuat deja că justițiabilii nu pot să se prevaleze în mod fraudulos sau abuziv de normele de drept ale Uniunii” (C-32/03, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11).”

„O persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA, trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participând la această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul

operațiunilor taxate efectuate de aceasta în aval” (C-439/04 și C-440/04, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11).

Rezultă, din practica expusă, faptul că CEJ lasă o mare marjă statelor membre în a lua măsuri de combatere a evaziunii fiscale, cu condiția ca persoana impozabilă să știe sau să fi trebuit să știe că operațiunea fiscală este rezultatul unei fraude săvârșite.

Curtea a statuat faptul că operațiunile precum cele judecate în acțiunea principală, care nu sunt ele însele viciate de către o fraudă a taxei pe valoare adăugată constituie furnizare de bunuri sau servicii derulată de către o persoană impozabilă care acționează ca atare și o activitate economică conform articolului 2 din cea de a 6-a Directivă Europeană 77/388/CEE din 17 mai 1977 privind armonizarea legilor din statele membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: o bază de evaluare uniformă, conform modificării de către Directiva Consiliului 95/7/CE din 10 aprilie 1995, în cazul în care îndeplinesc criteriile pe care se bazează definițiile acestor termeni, indiferent de intenția comerciantului altul decât contribuabilul în cauză implicat într-o operațiune posibil frauduloasă anterioară sau ulterioară operațiunii cu contribuabilul în cauză, despre care acesta nu a avut cunoștință și nu a dispus nici de posibilitățile de a avea cunoștință.

Or, în condițiile existenței relației de afiliere între petentă și BP SRL, faptul că petenta nu a încasat niciun avans de la această firmă afiliată și nici nu s-a procedat la regularizarea, pe parcursul mai multor ani fiscali, a acestor facturi de avans și implicit ajustarea TVA în cazul în care operațiunile nu au mai avut loc prin stornarea acestora în conformitate cu art. 287 lit.a din legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, ori înregistrarea facturilor finale la venituri, precum și faptul că facturile de avans deși au fost declarate în deconturile de TVA depuse la organul fiscal, TVA aferentă nu a fost achitată, se constată că, în cauză, operațiunile efectuate între cele două societăți afiliate nu au avut un scop economic, ci acela al facilitării deducerii TVA de către societatea afiliată BP SRL, care are același administrator în persoana D-lui TI.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației, în acord cu jurisprudența europeană și națională, consideră că scopul economic declarat al acestor tranzacții nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clare și certe, aceea a efectivității și valabilității tranzacțiilor dintre petentă în calitate de furnizor și beneficiarul său, fapt care nu a putut fi probat, întrucât nu au avut loc operațiuni cu plată, nu s-a dovedit efectuarea regularizărilor facturilor de avans conform legii, iar potrivit precizărilor organelor de inspecție fiscală petenta deși a declarat facturile de avans în deconturile de TVA depuse la organul fiscal, TVA nu a fost achită, la data de 31.05.2018, M SRL înregistrând un TVA de plată în sumă totală de xxxxxxx lei,

Pe cale de consecință, în acord cu Jurisprudența Curții Europene de Justiție, organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au constatat că, în speță a avut loc un artificiu - înregistrarea unor facturi de avans care nu au fost regularizate pe parcursul mai multor ani fiscali, fie prin înregistrarea facturilor finale la venituri, fie prin stornarea acestora în situația în care operațiunile nu au mai avut loc și neplata la bugetul de stat a TVA aferenta acestor operațiuni - care a avut drept scop esențial facilitarea deducerii TVA de către societatea afiliată BP SRL care are același administrator în persoana D-lui TI, în condițiile în care nu s-a efectuat plata TVA aferentă facturilor de avans și nici nu s-au declarat și înregistrat aceste operațiuni de către M SRL la venituri.

Prin urmare, făcând aplicațiunea prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, așa cum a fost preluat și în Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, în considerarea *principiului prevalenței economice asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul** să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al **scopului economic urmărit** de contribuabil, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au considerat operațiunile de înregistrare a facturilor de avans fără conținut economic și le-au ignorat procedând la restabilirea situației „normală” care ar fi existat în absența acestui artificiu, prin încadrarea veniturilor ce urmau să fie obținute de petentă în categoria veniturilor din investiții care, din punct de vedere fiscal, se supun impozitării ca și venituri din dividende, pentru perioada 01.01.2013 – 31.12.2015 fiind calculat un impozit pe dividende aferent, în baza prevederilor art.7 pct.12, art.67 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și, ca și venituri din alte surse, pentru perioada 01.01.2016 – 31.05.2018 fiind calculat un impozit pe veniturile din alte surse, în baza prevederilor art.114 alin.2 lit.h din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Învedereăm că, în legătură cu facturile de avans în sumă totală de xxxxx lei emise în perioada 2015 – 2018, petenta **nu depune niciun document** și nu invocă **niciun temei legal** (o justificare legală a înregistrării acestor facturi de avans care nu au fost încasate și nici regularizate pe parcursul mai multor ani fiscali) în susținerea propriei cauze prin care să infirme constatările organelor fiscale în ceea ce privește impozitul pe dividende și impozitul pe veniturile din alte surse stabilit suplimentar în sarcina sa prin decizia de impunere contestată.

Prin urmare, sunt incidente speței și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„Art. 276

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *actor incumbit probatio*, principiul fiind consfințit de prevederile art. 249 și art. 250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249 Sarcina probei:

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.”

Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă:

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”, precum și de art. 73 alin. (1) din Legea nr 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale:

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

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

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al aceluia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.**3250/18.06.2010**, se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”*.

Incidente speței sunt și considerentele **Înaltei Curți de Casație și Justiție** din **Decizia nr. 1298/26.03.2018** pronunțată în dosarul nr. 1781/59/2014, care reține că:

“În ceea ce privește soluția de respingere a contestației în privința sumei de [...] lei, este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art. 217 alin. 1 din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.

În același sens, prevederile pct. 11.1 alin. (1) lit. b) din OPANAF nr. 450/2013 stabilesc că, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării, contestația va fi respinsă ca nemotivată.”

Concluzionând cele prezentate, în lipsa indicării în contestație a motivelor de drept pe care se sprijină contestația și a dovezilor pe care se întemeiază aceasta cu privire la facturile de avans în sumă totală de xxxxxx lei înregistrate în contul 419, organul de soluționare a contestației a avut în vedere normele legale incidente fiecărui tip de impozit contestat, citate în cuprinsul prezentei, raportat la starea de fapt așa cum a rezultat din documentele existente la dosarul cauzei, motivațiile petentei nefiind de natura a infirma constatările organelor fiscale în ceea ce privește impozitul pe dividende și impozitul pe veniturile din alte surse stabilit suplimentar în sarcina sa prin decizia de impunere contestată.

În ceea ce privește plățile efectuate de petenta către diverși furnizori ai BP SRL, în numele societății afiliate BP SRL, prin intermediul contului 451 „Decontări în cadrul grupului” din analiza documentelor existente la dosarul cauzei reiese că, în perioada verificată, petenta a efectuat și înregistrat în evidența sa contabilă mai multe plăți către diverși furnizori ai BP SRL, în numele societății afiliate BP SRL, prin intermediul contului 451 "Decontări între entitățile afiliate" , care a prezentat la 31.05.2018 un sold debitor în suma de xxxxxx lei, în situația în care cele două firme afiliate nu au fost constituite ca societăți de grup în care una din ele denumită societate mama deține controlul asupra celeilalte deși s-au comportat ca atare.

Entitatea afiliată este reprezentată de faptul că o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

- o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică, dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv. Între persoanele afiliate, prețul la care se transferă bunurile corporale sau necorporale ori se prestează servicii reprezintă preț de transfer;

- o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoană fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor

afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoană juridică;

- o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:

- - prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;
- - a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;
- - persoana juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot, atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua.

Contabilizarea decontărilor între entitățile afiliate este reglementată prin dispozițiile [OMFP nr. 3055/2009](#) privind reglementările contabile, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până în 31.12.2014 și respectiv OMFP nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate în vigoare începând cu data de 01.01.2015

Conform **pct. 317 din OMFP nr. 3055/2009**, sub aspectul **regulilor contabile**, trebuie avute în vedere: existența unui manual de politici contabile; existența unei proceduri de aplicare a acestui manual; existența de controale prin care să se asigure respectarea manualului; cunoașterea evoluției legislației contabile și fiscale; efectuarea de controale specifice asupra punctelor sensibile; identificarea și tratarea corespunzătoare a anomaliilor; adaptarea programelor informatice la nevoile entității; conformitatea cu regulile contabile; asigurarea exactității și exhaustivității înregistrărilor contabile; respectarea caracteristicilor calitative ale informațiilor cuprinse în situațiile financiare, astfel încât să satisfacă nevoile utilizatorilor.

În considerarea celor mai sus prezentate, se reține că, **în lipsa prezentării la dosarul cauzei a unor documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de Procedură fiscală prin care să se facă dovada legalității, exactității și exhaustivității înregistrărilor în contabilitate a operațiunilor privind sumele virate altor entități în numele societății afiliate BP SRL**, pretențiile petentei de ai fi luate în considerare operațiunile contabile reflectate în contul 451 "*Decontări între entitățile afiliate*" pe motivul că acestea reflectă operațiuni mult mai complexe și reflectă decontări reciproce între societăți afiliate care au avut ca scop depășirea unor situații financiare precare de către ambele

părți, fiind efectuate plăți, încasări, transferuri de sume, compensări ale sumelor avansate de M SRL prin contul 4511 cu datoria acesteia față de BP SRL, se situează în afara cadrului legal reglementat de dispozițiile OMFP nr. 3055/2009 privind reglementările contabile, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până în 31.12.2014 și respectiv OMFP nr. 1.802 din 29 decembrie 2014.

Prin urmare, în situația în care M SRL și BP SRL deși s-au comportat ca și cum ar face parte dintr-un grup nu au fost constituite într-un asemenea grup, iar pentru sumele ridicate din conturile petentei nu au fost prezentate documente justificative, respectiv pentru plățile efectuate în alte scopuri decât activitatea petentei nu s-a făcut dovada că ar fi fost executată o contraprestație din partea administratorului petentei în folosul societății, astfel încât să se justifice natura plății acestor sume și nici că acestea au fost utilizate în scopul desfășurării activității petentei, organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au considerat că aceste sume au fost utilizate în folosul personal al persoanei fizice care a beneficiat de aceste plăți respectiv administratorul petentei, care din punct de vedere fiscal se supun impozitării ca și venituri din alte surse procedând pe cale de consecință la impozitarea soldului contului 4511 „*Decontări între societăți afiliate*” în suma de xxxxxx lei, fiind asimilat în categoria veniturilor din alte surse pentru care se datorează impozitul aferent, conform prevederilor art. 114, alin (2), litera h din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Pe cale de consecință, având în vedere prevederile legale mai sus citate, precum și faptul că petenta nu a prezentat argumente noi sau acte doveditoare care să conducă la modificarea celor constatate, propriile afirmații nefiind de natura să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, ținând seama de art. 276 din Codul de procedură fiscală „*(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.*” se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei obligația fiscală suplimentară de natura impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de xxxxxxxx lei și impozit pe veniturile din alte surse în sumă de xxxxxx lei în situația în care pentru sumele retrase de asociatul și administratorul petentei din casierie și din conturile bancare ale petentei nedecontate, pentru sumele înregistrate în mod formal ca și avansuri în contul 419 „*Clienți creditori*” neregularizate până la data controlului, precum și pentru plățile efectuate din conturile petentei către diverși furnizori ai BP SRL în numele acestei societăți afiliate sume înregistrate prin intermediul contului 4511 *Decontări* în cadrul

grupului, nu s-a făcut dovada cu documente justificative privind natura acestor și dovada ca ar fi fost executată o contra prestație din partea administratorului în folosul petentei, astfel încât să se justifice ca acestea au fost utilizate în scopul desfășurării activității petentei, în consecință, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru aceste capete de cerere.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile art. 279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct. 11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală se

DECIDE :

- **respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere F-AR .../04.10.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **xxxxxxx lei** reprezentând:

- xxxxx lei – taxa pe valoarea adăugată
- xxxxx lei - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

- xxxxx lei - impozit pe veniturile din alte surse

- prezenta decizie se comunică la:

- M SRL

- Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad ,

cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

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