



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală



Operator de date cu caracter personal
nr. ANSPDCP 759/2003
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații 2

Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 335

D E C I Z I A nr.4183/28.09.2018
privind soluționarea contestației depusă de societatea XSRL - în faliment, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DEC .../28.03.2018.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către AJFP Hunedoara cu adresa nr. HDG_AIF .../26.03.2018 asupra contestației înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR_DEC .../28.03.2018, depusă de

Societatea XSRL - în faliment
CUI RO ...
cu sediul în ..., județul Hunedoara
prin lichidator judiciar HC IPURL.

înregistrată la registratura A.J.F.P. Hunedoara sub nr. HDG_REG .../15.03.2018.

Prin contestația depusă petenta solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr. .../23.01.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – A.I.F., pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

Impozit pe profit în sumă de ... lei;

TVA în sumă de ... lei;

Impozit pe venituri din dividende în sumă de ... lei.

Contestația a fost semnată de lichidator judiciar HC IPURL desemnat prin încheierea nr. .../.../.../15.11.2017 pronunțată în Dosar nr. .../2017 aflat pe rolul Tribunalului Hunedoara așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/ 2015 privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269 și art.270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația depusă petenta solicită anularea parțială a măsurilor de stabilire și plata a obligațiilor fiscale suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr. .../23.01.2018 privind obligatii fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspectie fiscala nr. .../23.01.2018, precum și exonerarea noastră de la plata acestora, precum și de la plata eventualelor accesorii generate de acestea.

Măsurile dispuse prin Decizia de impunere nr. .../23.01.2018 privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice și prin Raportul de inspectie fiscala sunt considerate netemeinice si nelegale din următoarele motive:

I) ASPECTE DE ORDIN PROCEDURAL

a) Partial din creantele fiscale privind impozitul pe profit si TVA, ca obligatii fiscale suplimentare, nu se intemeiaza pe situatia de fapt reala, astfel petenta considera ca in mod neinterneiat echipa de inspectie fiscala apreciaza ca facturile care au stat la baza inregistrarii contabile a achizitiilor de servicii de la SC MDI SRL Timisoara nu reflecta realitatea. In fapt, intre societatea debitoare SC X SRL ... in calitate de beneficiar si SC MDI SRL Timisoara in calitate de executant a fost incheiat Contractul de prestari servicii nr. 174/02.03.2015, ce consta in executia de catre executant a lucrarilor de constructii la obiectivele : In baza contractului anterior mentionat au fost emise catre societatea debitoare un numar de 70 de facturi fiscale, care au fost inregistrate in evidenta contabila a SC X SRL ... și pentru care in mod corect s-a exercitat dreptul de deducere.

Prin urmare, considera ca prin faptul ca nu s-au indeplinit obligatiile de declarare de catre SC MDI SRL nu se pot constitui dovezi cu privire la caracterul fictiv al prestarilor de servicii si nu pot fi retinute in sarcina SC X SRL.

In alta ordine de idei, arata faptul ca din adresa nr. .../06.03.2018 emisa de I.T.M. Timis, rezulta faptul ca societatea MDI SRL Timisoara a fost supusa unui control tematic de catre I.T.M. Timis, in timp ce desfasura lucrari in localitatea la constructia imobilului destinat gradinitei, declarand ca desfasura activitate pentru SC X SRL ... in baza contractului de executie lucrari incheiat intre parti.

b) Creanta fiscala privind impozitul pe dividende, ca obligatie fiscala suplimentara, nu se interneiaza pe situatia de fapt reala, contrar dispozitiilor Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv Art. 5. - Aplicarea unitară a legislatiei.

c) In opinia petentei au fost incalcate si dispozitiile Art. 6. - Exercitarea dreptului de apreciere; Art. 7. - Rolul activ si alte reguli de conduitii pentru organul fiscal; Art. 113. - Obiectul inspectiei fiscale

Consideră că au fost incalcate si dispozitiile art. 13 și dispozitiile art.72 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare cu privire la interpretarea reglementarilor fiscale.

Actul administrativ fiscal a fost emis nu in aplicarea legislatiei, ei cu incalcarea acesteia cat si cu anularea drepturilor contribuabilului.

In fapt, inspectorii au efectuat inspectia fiscala asupra urmatoarelor obligatii fiscale :

- Taxa pe valoarea adaugata
- Impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice
- Impozit pe profit
- Impozit pe veniturile microintreprinderilor

Conform Deciziei de impunere .../23.012018 privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice, perioada supusa inspectiei fiscale a fost cuprinsa intre: 01.01.2012-31.07.2017.

Inspectia fiscala s-a desfasurat in perioada 18.09.2017 - 22.01.2018.

Ca urmare a inspectiei fiscale efectuate la societate, prin decizia de impunere emisa in baza raportului de inspectie fiscala, s-a stabilit si:

1. Profit

a) o baza suplimentara impozabila in suma de ... lei

b) obligatia de plata a sumei de ... lei, reprezentand impozit pe profit corespunzatoare bazei suplimentare impozabile indicate la pct. a)

2. Taxa pe valoarea adaugata

a) o baza suplimentara impozabila in suma de ... lei

b) obligatia de plata a sumei de ... lei, reprezentand TVA de plata corespunzatoare bazei suplimentare impozabile indicate la pct. a)

3. Venituri dividendele distribuite persoanelor fizice

a) o baza suplimentara impozabila in suma ... lei

b) obligatia de plata a sumei de ... lei, reprezentand impozit pe dividende corespunzatoare bazei suplimentare impozabile indicate la pct.a)

Solicita anularea partiala a masurilor de stabilire si plata a obligatiilor mai sus mentionate, dispuse prin raportul de inspectie fiscala contestat si, de asemenea, anularea deciziei de impunere pentru obligatiile fiscale suplimentare și de modificarea a bazei de impozitare, stabilite in urma inspectiei fiscale, precum si exonerarea de la plata acestora.

II.MOTIVE

Motivele de fapt si de drept care fundamenteaza contestatia se refera la:

a) Referitor la constatările organului de inspectie fiscală eu privire la stabilirea unei baze impozabile de ... lei pentru obligatia fiscala principala - impozit pe profit si un impozit pe profit suplimentar de ... lei.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala, organele de control au majorat baza impozabila cu suma de ... lei si au calculat un impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei, invocand ca si temei de drept prevederile art. 19 alin. (1) si art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 57112003, art. 17 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal si art. 102 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedura Fiscala.

Astfel, organele de control au retinut faptul ca in cursul anului 2015 SC XSRL a inregistrat un numar de 70 de facturi in suma totala de ... lei emise de catre SC MDI SRL Timisoara, facturi ce reprezinta lucrari de constructii conform contract .../2015. Arata faptul ca intre societatea debitoare SC XSRL ... in calitate de beneficiar si SC MDI SRL Timisoara in calitate de executant a fost incheiat Contractul de prestari servicii nr. .../02.03.2015 ce consta in executia de catre executant a lucrarilor de constructii la obiectivele: ...

Potrivit pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal pentru a deduce cheltuielile trebuie sa se indeplineasca cumulativ doua conditii, respectiv serviciile trebuie sa fie efectiv prestate in baza unui contract incheiat intre parti și contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate, In cazul de fata petenta considera ca conditiile anterior mentionate sunt indeplinite, avand in vedere ca intre parti a fost incheiat Contractul de prestari servicii nr. .../02.03.2015, iar activitatea desfășurata de societate este cuprinsa la codul CAEN 4120 - lucrari de constructii a cladirilor rezidentiale si nerezidentiale.

Totodata, echipa de inspectie fiscala a contatat ca nu se poate proba realitatea si legalitatea achizitiilor de servicii, intrucat exista indicii ca aceasta societate nu a furnizat servicii catre SC X SRL ..., aspect ce rezulta din faptul ca potrivit bazei de date ANAF societatea MDI SRL Timisoara nu si-a indeplinit obligatiile declarative aferente anului 2015

Fata de cele prezentate, petenta considera ca prin faptul ca SC MDI SRL nu si-a indeplinit obligatiile de declarare nu se pot constitui dovezi cu privire la caracterul fictiv al prestarilor de servicii și mai mult decat atat, aceste fapte nu pot fi retinute in sarcina SC X SRL. Nici o dispozitie legala in vigoare nu stabileste in sarcina beneficiarului obligativitatea de a verifica activitatea fiscala a prestatotului, acesta din urma fiind singurul in masura sa raspunda cu privire la activitatea prestata si obligatiile, generate de aceasta.

Conform informatiilor preluate de pe site-ul Oficiului National al Registrului Comertului societatea MDI SRL Timisoara, CUI... este in functiune, iar potrivit Registrului contribuabililor inactivi sau reactivati publicat pe site-ul www.anaf.ro "contribuabilul cu cod fiscal ... nu exista in lista de inactivi" .

In ultimul rand, si nu lipsit de importanta este faptul ca societatea MDI SRL Timisoara a facut obiectul unui control tematic al Inspectoratului Teritorial de Munca Timis in timp ce desfasura lucrari de constructii in localitatea ... la imobilul destinat gradinitei, Potrivit adresei

nr. .../06.03.2018 emisa de I.T.M. Timis, rezulta faptul ca societatea MDI SRL Timisoara a deslasurat activitate pe santier la gradinita din localitatea Dumbravita pentru clientul SC XSRL ..., in baza contractului nr. .../02.03.2015 incheiat intre parti.

In concluzie, avand in vedere aspectele mentionate consideră ca organele de inspectie fiscala in mod abuziv si neintemeiat au majorat baza de impunere pentru impozitul pe profit datorat pentru anul 2015 cu suma de ... si au recalculat impozitul pe profit datorat, intrucât acestea nu au utilizat toate mijloacele de proba prevazute de lege in vederea verificarii relatiilor comerciale derulate intre SC X SRL ... si SC MDI SRL Timisoara

b) Referitor la constatarile organului de inspectie fiscala cu privire la stabilirea unei baze impozabile de ... lei pentru obligatie fiscala principala - Taxa pe valoare adaugata si un TVA de plata de ... lei.

Conform Raportului de inspectie fiscala, organele de control au majorat baza impozabila cu suma de ... lei si au calculat un TVA suplimentar in suma de ... lei, invocand ca si temei de drept prevederile art. 140 alin. (1) si art. 291 alin. (1) din Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Fata de acest aspect, considera ca organele de inspectie fiscala au procedat in mod eronat la stabilirea unor obligatii fiscale suplimentare in sarcina societatii ca urmare a refuzului de acordare a dreptului de deducere in ceea ce priveste TVA aferenta achizitiilor de bunuri de la furnizorul SC MDI SRL Timisoara, SC X SRL ... a indeplinit toate conditiile prevazute de lege pentru a beneficia de deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor efectuate de la furnizorul anterior mentionat, insa organele de control au retinut in mod eronat caracterul fictiv al achizitiilor, iar refuzul acestora de a acorda dreptul de deducere pentru TVA aferenta respectivelor achizitii determina dubla impunere cu privire la taxa pe valoare adaugata, incalcanduse principiul neutralitatii TVA.

Potrivit prevederilor art.126 alin. (1), art.137 alin. (1) lit. a), art.145 alin.(2) lit.a) si art.146 din Legea nr. 57112003 privind Codul Fiscal (in vigoare la data efectuarii operatiunilor), rezulta ca deductibilitatea TVA este acordata daca bunurile si serviciile sunt destinate operatiunilor taxabile ale beneficiarului si acesta din urma detine documente justificative (factura intocmita potrivit legii) ce atesta livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor.

Mai mult decat atat, potrivit prevederilor art.168 lit.a) si art.178 lit.a) din Directiva nr.112/2006/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata, precum si principiile retinute la nivelul practicii CEJ in materia deductibilitatii TVA comportament fiscal neadecvat al furnizorului bunurilor ori al altor persoane din lantul de distributie nu poate "impacta" dreptul de deducere al beneficiarului, decat in masura in care organele fiscale demonstreaza ca acesta din urma cunostea conduita frauduloasa ori a participat el însusi la aceasta.

Astfel, fata de prevederile legale mai sus invocate, arata urmatoarele:

- presarile de servicii efectuate de catre SC MDI Tehnic SRL Timisoara au fost achizitionate de societate in vederea desfasurarii activitatii curente,

conform obiectului de activitate al acesteia si au fost vandute ulterior beneficiarului final al lucrarilor;

- societatea detine facturi fiscale care sunt intocmitc potrivit cerintelor legale aplicabile si a carer corectitudine nu a fost contestata nici de organele de inspectie fiscala;

- faptul ca reprezentantii legali ai furnizorului nu au putut fi contactati si neindeplinirea de catre aceasta societate a obligatiilor de declarare si de plata a impozitelor si taxelor nu pot constitui dovezi cu privire la caracterul fictiv al livrarilor de bunuri si nu se pot reține in sarcina SC X SRL

Totodata, considera ca organele de inspectie fiscala au incalcat principiul neutralitatii TVA, care impune un tratament identic atat pentru TVA colectata, cat si pentru TVA deductibila aferenta achizitiilor de bunuri si servicii. Admitand caracterul fictiv al achizitiilor efectuate de la respectivii furnizori, respectarea principiului neutralitatii TVA impunea organelor de inspectie fiscala sa respinga TVA colectata de contestatara in temeiul livrarilor ulterioare, pentru a nu crea discrepante sub aspectul tratamentului aplicabil celor doua tranzactii, Astfel, daca s-ar admite ca acest rationarnent al organelor de inspectie fiscala ar fi corect, am ajunge la concluzia eronata ca acestea au dreptul sa impuna in mod repetat aceeasi taxa, situatie ce determina o dubla impunere a TVA aferenta achizitiilor de la furnizori (pe de o parte TVA aferenta achizitiei nu este considerata deductibila si trebuie achitata de contestatara si, pe de alta parte, TVA aferenta livrarii ulterioare a acelorasi bunuri trebuie colectata si, la randul sau, achitata la bugetul de stat).

În concluzie, considera ca in mod abuziv și nelegal organele de control, au considerat ca achizitiile de servicii de la SC MDI SRL Timisoara nu reflecta realitatea si nu au acordat dreptul de deducere TVA pentru aceste achizitii.

c) Referitor la constatarile organului de inspectie fiscala cu privire la stabilirea unei baze impozabile de ... lei pentru obligatie fiscal a principala - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice si un impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice de ... lei.

Organele de inspectie fiscala, potrivit celor inscrise in Raportul de inspectie fiscala, au majorat baza impozabila a impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice cu suma de ... lei si au calculat un impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice suplimentar in suma de ... lei, invocand ca si temei de drept prevederile Legii nr.571/2003 si Legii nr.227/20 15 privind Codul fiscal.

In primul rand petenta arata ca potrivit actelor constitutive ale societatii, fapt constatat de altfel si de organele de inspectie fiscala, asociatii societatii sunt: PSF, ce detine 95% din capitalul social si RTA, care detine 5% din capitalul social.

Potrivit prevederilor Legii nr. 31/1990 privind societatile comerciale, republicata dividendele se distribuie asociatilor proportional cu cota de participare la capitalul social conform hotararii adoptate in adunarea generala a asociatiilor.

Mai mult decat atat, organele de inspectie fiscala, nu au tinut cont de urmatoarele prevederi legale:

- art.19, alin(1)-(3) din Legea nr.821/1991- Legea contabilitatii, republicata cu modificarile si completarile ulterioare;

- dispozitiile pct. 248 din Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin OMFP nr. 3055/2009;

- dispozitiile OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, cap.7 - Functiunea conturilor;

In aceste conditii, apreciază ca, in mod abuziv si profund nelegal, organele de inspectie fiscala au considerat avansurile spre decontare inregistrate in contul 461 - debitori diversi, drept dividende.

Mai mult decat atat reintereaza faptul ca intrucat nu exista o hotarare a adunarii generale a asociatilor cu privire repartizarea profitului inregistrat de societatea XSRL ... pentru perioada verificata, impozitul pe dividende stabilit de organele de control este nul.

II. Organele de inspectie fiscală din cadrul AJFP Hunedoara au consemnat următoarele:

In urma verificarii documentelor financiar contabile puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala au fost constatate urmatoarele aspecte de natura sa modifice baza impozabila:

In cursul anului 2015 societatea verificata a inregistrat in contul 628 "Cheltuieli cu serviciile executate de terti" suma de ... lei in baza unui numar de 70 de facturi fiscale emise de catre SC MDI SRL Timisoara, facturi ce reprezinta "lucrari de constructii conform contract ../2015".

In vederea justificarii prestarii de servicii societatea verificata a prezentat Contractul de prestari servicii nr.... din 02.03.2015, incheiat intre SC MDI SRL in calitate de executant si SC XSRL in calitate de beneficiar. Obiectul contractului consta in "executia de catre executant a urmatoarelor lucrari: ...".

Nu au existat devize si situatii de lucrari pentru a se cunoaste in mod concret in ce au constat aceste servicii de constructii și cine a fost beneficiarul final al acestora.

Prin adresa nr. HDG _ AIF ../21.11.2017 organele de inspectie fiscala au solicitat Adminstatiei Judetene a Finantelor Publice Timisoara efectuarea unui control incrucisat la SC MDI SRL care sa vizeze relatiile comerciale derulate intre aceasta si SC X SRL

Intrucat pana la data reluării inspectiei fiscale nu a fost primit raspuns la solicitarea de informatii, organele de inspectie fiscala au procedat la consultarea bazei de date ANAF cu privire la SC MDI SRL si au fost constatate urmatoarele:

- societatea este infiintata in anul 2015 fiind inregistrata ca platitoare de TVA din data de 10.07.2015;

- conform vectorului fiscal societatea are ca perioada fiscală trimestru calendaristic;

- pentru trimestrul III si IV 2015 societatea nu a depus la organul fiscal teritorial decont de TVA si nici declaratii informative cod 394

- pentru anul 2015 societatea nu a depus la organul fiscal teritorial declaratia 101 privind impozitul pe profit

- aferent anului 2015 societatea nu depune la organul fiscal teritorial situatiile financiare anuale.

Avand in vedere aspectele prezentate cu privire la societatea furnizoare mai sus mentionata inscrise in documentele primare ale SC XSRL, intrucat exista indicii ca acesta societate nu au furnizat servicii catre SC XSRL, echipa de inspectiei fiscala a constatat ca nu se poate proba realitatea si legalitatea achizitiilor de servicii.

In baza acestor documente, SC X SRL si-a diminuat profitul impozabil cu suma de ... lei si a diminuat TVA de plata cu TVA aferenta in suma de ... lei.

Fata de aspectele prezentate cu privire la imposibilitatea de a proba datele inscrise in facturile avand ca emitent societate mai sus mentionata, intrucat organele de inspectie fiscala au dreptul de a aprecia starea de fapt fiscala a tranzactiilor comerciale desfasurate de contribuabil, in temeiul art.6 din Codul de Procedura Fiscala, echipa de inspectie apreciaza ca facturile, in baza carora au fost inregistrate contabil achizitii de servicii de la SC MDI SRL, nu reflecta realitatea.

Astfel, cheltuielile in suma de ... lei aferente acestor achizitii inregistrate in evidenta contabila de la societatea furnizoare mai sus enumerata, sunt nedeductibile fiscal in conformitate cu prevederile art. 19, alin.(1) si art. 21, alin.(4), lit m din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia nu sunt cheltuieli deductibile, cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii în gestiune, dupa caz, potrivit normelor (...)", ale pct.48 din HG 44/2004 pentru aprobarea normele de aplicare a Codului Fiscal.

Aşa cum s-a precizat și la capitolul privind impozitul pe profit in perioada supusa verificarii SC X SRL a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei de la urmatoarele societati:

- de la SC MDI SRL Timisoara in valoare de ... lei

- de la SC CKJ in valoare de ... lei

Facturile emise de catre aceste societati reprezinta prestari de servicii, respectiv lucrari de constructii, fara a avea la baza documente justificative (situatii de plata, devize de lucrari) din care sa rezulte ca aceste servicii au fost efectuate.

Pentru perioada verificata societatea verificata a depus la organul fiscal declaratia informativa privind livrarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national D394, in anexa acesteia regasindu-se declarata relatia cu societatile comerciale mentionate mai sus.

In ceea ce priveste societatea comerciala MDI SRL asa cum s-a precizat si in capitolul privind impozitul pe profit rezulta ca aceasta nu a

depus la organul fiscal teritorial declaratia informativa cod 394, deconturi deTVA si nici bilantul contabile pentru anul in care au avut loc tranzactiile cu societatea verificata.

Din verificarea prin sondaj a actelor contabile si a documentelor puse la dispozitie, s-a constatat ca in perioada martie - decembrie 2013 societatea a inregistrat diverse achizitii de prestari servicii (lucrari de constructii) de la societatea SC MDI SRL care nu au declarat livrarile de prestari de servicii catre SC X SRL.

Valoarea totala a serviciilor achizitionate a fost in suma de ... lei din care baza in suma de ... lei si TVA dedusa aferenta in suma de ... lei.

Asa cum s-a prezentat in detaliu in cuprinsul capitolului privind impozitul pe profit, cu privire la tranzactiile inscrise in facturile avand ca emitent societatea furnizoare mai sus mentionata, organele de inspectie fiscala au solicitat prin adresa nr....121.11.20 17, efectuarea unui control incrucisat la SC MDI SRL Timisoara care sa vizeze relatiile comerciale derulate intre cele doua societati.

Conform raspunsului primit de la organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Timisoara, a rezultat faptul ca la aceasta societate nu s-a putut efectua controlul, deoarece atat la sediul social cat si la domiciliul fiscal al acesteia nu a fost gasit nici un reprezentant legal.

Întrucat nu au fost prezentate documentele justificative pentru prestarile de servicii efectuate de catre SC MDI SRL, echipa de inspectie apreciaza ca facturile, in baza carora au fost inregistrate contabil achiziti de servicii de la SC MDI SRL nu reflecta realitatea neindeplinind calitatea de document justificativ.

Astfel, TVA dedusa in suma de ... lei lei aferente acestor achizitii inregistrate in evidenta contabila de la societatea furnizoare este nedeductibila fiscal in conformitate cu prevederile art.146, alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal - in vigoare la data efectuarii operatiunii si pct.46, alin.(1) din HG.44/2003 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal - in vigoare la data efectuarii operatiunilor.

Fata de aspectele prezentate, nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA in suma de ... lei.

In urma verificarilor efectuate s-a constatat ca in perioada supusa verificarii adminsitartorul societatii a ridicat din caseria societatii sub forma de avansuri spre decontare, acestea fiind inregistrate în contul 542 "Avansuri de trezorerie".

La data de 31 decembrie 2016 soldul contului 542 "Avansuri de trezorerie" a fost in surna de ... lei.

In luna decembrie prin articolul contabil 461 "Debitori diversi" = 542 „Avansuri de trezorerie" societatea inregistreaza suma de ...,20 lei.

Pentru clarificarea situatiei a fost solicitata nota explicativa administratorului societatii verificate nota explicativa in care s-a specificat sa se precizeze "ce reprezinta suma de ... lei inregistrata in contul 461 și care este componenta contului 461".

Acesta a raspuns "suma reprezinta ridicari de numerar pentru care nu am sau nu am primit documente pentru decontare iar contul 461 este pentru cheltuielile in firma de catre PSF."

Avand in vedere aspectele mentionate mai sus, deoarece pentru suma de ... lei in contul 461 "Debitori diversi", societatea nu a prezentat nici un document justificativ, aceste sume de bani care au fost ridicate din caseia societatii au fost puse la dispozitia administratorului, organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea unui impozit pe dividende suplimentar in suma de ... lei, in conformitate cu prevederile art.43, alin.2 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, se rețin următoarele:

Societatea XSRL - în faliment, CUI RO ..., cu sediul în ..., județul Hunedoara formulează contestația prin lichidator judiciar HC IPURL.

Prin contestația depusă petenta solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr. .../23.01.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – A.I.F., pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

Impozit pe profit în sumă de ... lei;

TVA în sumă de ... lei;

Venituri Dividende în sumă de ... lei.

Totodată, petenta solicită susținerea orală a contestației, conform prevederilor de la art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Cu privire la solicitarea aplicării prevederilor art.276 alin.(5) din Codul de procedură fiscală privind susținerea orală a contestației.

Prin contestația formulată petenta solicită susținerea orală a contestației, conform prevederilor de la art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"ART. 276 Soluționarea contestației

(5) Contestatorul poate solicita organului de soluționare competent susținerea orală a contestației. În acest caz, organul de soluționare fixează un termen pentru care convoacă, la sediul său, contestatorul și reprezentantul organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal contestat. Această solicitare poate fi adresată organului de soluționare competent în termen de cel mult 30 de zile de la data înregistrării contestației sub sancțiunea decăderii."

Având în vedere Procedura operațională PO-03.06 nr. A _ DCI _ 2075/05.07.2016 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF în aplicarea acestei prevederi, D.G.R.F.P Timisoara – Serviciul Solutionare Contestatii, stabilește pentru data de 26.09.2018 susținerea orală a contestației.

La procedura de susținere orală a din partea societatii nu s-a prezentat niciun reprezentant.

Cu privire la contestația depusă împotriva Deciziei de impunere nr. .../23.01.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, pentru suma totală de ... lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Cauza supusă soluționării este dacă Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care în dosarul penal nr. .../2018 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, se efectuează cercetări față de domnul Pop Sorin Florin în calitate de administrator al SC XSRL - în faliment pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, prevăzută de art.9 alin.(1) lit.a-c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara, prin referatul nr. .../26.03.2018 privind propunerile de soluționare a contestației, au menționat faptul că în acest dosar s-a întocmit sesizare penală.

Din analiza sesizării penale nr. HDG_AIF .../09.05.2018 rezultă că organele de inspecție fiscală care au emis Decizia de impunere nr. .../23.01.2018, contestată, au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara, motivat de faptul că unitatea a întocmit și depus Declarațiile anuale privind impozitul pe profit aferente anilor 2015 și 2016, prin care a declarat eronat impozitul pe profit după cum urmează:

- pentru anul 2015 mai puțin cu ... lei;
- pentru anul 2016 mai puțin cu ... lei.

De asemenea, societatea a întocmit incorect deconturile de TVA depuse pentru perioada verificată, în sensul că au fost declarate valori diferite pentru TVA dedusă și TVA colectată față de valorile înscrise în jurnalele de vânzări și cumpărări, respectiv a datorat bugetului de stat TVA în sumă de ... lei și a TVA de plată în sumă de ... lei, mai puțin cu ... lei.

Prin urmare, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute la art.9 alin.(1) lit.a-c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, AJFP Hunedoara a întocmit sesizare penală nr. HDG_AIF .../09.05.2018, constituindu-se parte civilă cu suma de ... lei, reprezentând obligații fiscale stabilite suplimentar în timpul inspecției.

Prin completarea la sesizarea penală nr. HDG_AIF .../09.05.2018, din data de 14.08.2018, AJFP Hunedoara înțelege să majoreze suma pentru care se constituie parte civilă față de SC XSRL, de la suma de ... lei, la suma de ... lei, adaugând obligațiile fiscale stabilite suplimentar de natura

impozitului pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, stabilite prin Decizia de impunere nr. .../23.01.2018, și vizează tranzacțiile comerciale derulate de societatea petentă cu MDI din Timișoara.

Astfel, având în vedere faptul că A.J.F.P. Hunedoara a formulat în cauză sesizarea penală cu nr. HDG_AIF .../09.05.2018 către Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, prin adresa nr. .../08.06.2018 a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara să comunice stadiul soluționării sesizării penale, deoarece organele administrativ - jurisdicționale, respectiv Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, nu se pot pronunța pe fondul cauzei mai înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, prioritatea de soluționare în speță o au organele penale care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptei ce atrage plata la bugetul statului a obligațiilor datorate și constatate în virtutea faptei infracționale, potrivit principiului de drept *“penalul ține în loc civilul”*.

Cu adresa raspuns în Dosar nr..../2018, Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara a comunicat faptul că:

“dosarul cu nr. de mai sus (...) se află în lucru la organele de poliție, respectiv I.P.J. Hunedoara - Serviciul de Investigare a Criminalității Economice”.

Astfel, trebuie reținut aspectul că urmare a inspecției fiscale efectuată la societatea XSRL, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../23.01.2018 a fost emisă de către A.J.F.P. Hunedoara, Decizia de impunere nr..../23.01.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice stabilite de inspecția fiscală în sumă totală de 324.951 lei, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă totală de ... lei;
- impozit pe veniturile microintreprinderilor în sumă totală de ... lei;
- TVA în sumă totală de ... lei;
- impozit pe veniturile din dividende în sumă totală de ... lei.

A.J.F.P. Hunedoara pentru aspectele constatate urmare inspecției fiscale au întocmit sesizarea penală cu nr. HDG_AIF .../09.05.2018, pentru cercetarea penală a numitului Pop Sorin Florin, în calitate de administrator al SC XSRL, cu sediul în ..., ..., județul Hunedoara, înregistrată la ORC Hunedoara sub nr. J.../.../..., având C.I.F. RO

A.J.F.P. Hunedoara s-a constitui parte civilă, iar obiectul sesizării penale îl constituie prejudiciul în sumă de ... lei, reprezentând:

- impozit profit în sumă de ... lei;
- TVA în sumă de ... lei.

Se reține că, în cuprinsul plângerii penale s-a solicitat dispunerea măsurilor legale de începere a cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9 alin.(1) lit.a-c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, care arată:

Art.9 (1) Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale:

- a) ascunderea bunului ori a sursei impozabile sau taxabile;*
- b) omisiunea, în tot sau în parte, a evidențierii, în actele contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate;*
- c) evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la baza operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive; (...).”*

În drept, art.277 alin.(1) și art.279 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precizează:

“ART.277 Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

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

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

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

(2) La cererea contestatorului, organul de soluționare competent suspendă procedura și stabilește termenul până la care aceasta se suspendă. Termenul de suspendare nu poate fi mai mare de 6 luni de la data acordării. Suspendarea poate fi solicitată o singură dată.

(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat ori nu.

(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”

ART. 279 Soluții asupra contestației

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

Astfel, între constatările stabilite prin Decizia de impunere nr.../23.01.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, soluționarea contestației împotriva Deciziei de impunere nr.../23.01.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice stabilite de inspecția fiscală, contestată, cu privire la obligațiile fiscale de natura impozitului pe profit și TVA și pronunțarea asupra sesizării

penală nr. HDG AIF .../09.05.2018 în sensul stabilirii caracterului infracțional al faptelor săvârșite, există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Potrivit acestor prevederi legale, există posibilitatea legală a suspendării soluționării contestației, prin decizie motivată, suspendându-se soluționarea cauzei atunci când aceasta depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți, regula de drept mai sus citată fiind statuată tocmai pentru a clarifica toate indiciile privind săvârșirea unei fapte penale a căror constatare ar avea o influență directă asupra soluției pronunțate în procedura administrativă, prealabil emiterii deciziei de către organele administrativ fiscale, în considerarea principiului general de drept „*penalul ține în loc civilul.*”

Pe cale de consecință, în cauza dedusă judecății, se reține că, între datoria fiscală contestată de către petentă și stabilirea naturii infracționale a faptelor săvârșite de administratorul petentei aflat în cercetare penală privind prejudiciul care face obiectul sesizării penale, există o interdependență de care depinde soluționarea cauzei.

Această interdependență constă în faptul că organele de urmărire și cercetare penală urmează să stabilească dacă în operațiunile derulate de petentă, aceasta a stabilit cu rea credință obligațiile datorate bugetului de stat de natura impozitului pe veniturile microintreprinderilor și TVA, având ca obiectiv final obținerea, fără drept, a unor sume de bani, precum și diminuarea masei impozabile, pentru operațiuni comerciale posibil a fi fictive.

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

De asemenea, practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind **Decizia nr.1970/25.05.2017 pronunțată de I.C.C.J.**, prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea laturii penale, apreciind că *“aceste dispoziții speciale aplicabile prevăd îndeplinirea cumulativă a 2 condiții pentru a se dispune suspendarea [...] În speță, aceste două condiții sunt îndeplinite deoarece există sesizarea organelor de urmărire penală cu privire la indiciile săvârșirii unei infracțiuni și faptele sesizate au o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce se va pronunța asupra contestației administrative având în vedere că ele vizează operațiunile comerciale înregistrate de către recurentă ca fiind livrări intracomunitare în state membre UE în perioada 2008-2012 și constatarea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.”*

Totodată, instanța apreciază că **"tocmai pentru a evita sancționarea atât penală, cât și administrativ-fiscală, s-a procedat la suspendarea contestației administrative până la soluționarea sesizării penale și nu se poate dispune, așa cum solicită recurenta, anularea obligațiilor fiscale având în vedere că eventuala obligație de plată a acestora se va stabili în cauza penală."**

În ceea ce privește jurisprudența europeană, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

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

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

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Prin Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1) din Codul de Procedură Penală, devenit art.28 alin.(1) din Legea 135/2010 privind Codul de Procedură Penală, potrivit cărora *"hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o"*.

Totodată, se reține că, prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că: *"în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este*

condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea[...]”.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema operațiunilor declarate, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

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

Potrivit Legii nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, cu modificările ulterioare, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii.

Întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art.19 din Codul de procedură penală, din moment ce, cum precizează art. 277 alin.(1) lit.a), constatarea infracțiunii "*ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra hotărârii ce urmează să se dea*".

Totodată se reține că, practica jurisprudențială europeană a CEDO privește drept discriminare aplicarea unui regim juridic diferit unor situații

similare interzicând expres aplicarea unei diferențe de tratament unor situații analoage sau comparabile.

A proceda altfel, *per a contrario*, ar presupune ignorarea cercetărilor organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de urmărire și cercetare penală în temeiul art.132 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

De asemenea, practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind Decizia nr.5130/04.12.2012 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea cauzei penale, instanța apreciind că: “[...] autoritatea recurentă este în imposibilitate obiectivă de a soluționa contestația administrativă în sensul de a stabili cu certitudine, din punct de vedere administrativ[...]”

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

Luând în considerare situația de fapt și prevederile legale incidente, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara nu se poate investi cu soluționarea cauzei pentru suma de **... lei, motiv pentru care se va suspenda soluționarea contestației pe cale administrativă** împotriva Decizia de impunere nr. .../23.01.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../23.01.2018, pentru suma de ... lei, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de ... lei;
- TVA în sumă de ... lei,

procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin.(2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat ori nu.”,

ulterior soluționării definitive a dosarului penal nr. .../2018 înregistrat la Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara, coroborat cu pct.10.2 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, statuează că:

“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua

procedura administrativă, în condițiile art.276 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”.

Cu privire la contestația depusă împotriva Deciziei de impunere nr. .../23.01.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, și care vizează suma de ... lei, reprezentând impozit pe dividende.

În fapt, în urma verificărilor efectuate s-a constatat că în perioada supusă verificării administratorul societății a ridicat sume de bani din caseria societății sub formă de avansuri spre decontare, acestea fiind înregistrate în contul 542“Avansuri de trezorerie”.

La data de 31.12.2016 soldul contului 542“Avansuri de trezorerie” a fost în sumă de ... lei.

Prin articolul contabil 461“Debitori diverși” = 542“Avansuri de trezorerie” societatea înregistrează suma de ... lei, fără a avea la bază nici un document justificativ.

Pentru clarificarea situației a fost solicitată notă explicativă administratorului societății verificate, în care s-a cerut să se precizeze ce reprezintă suma de ... lei înregistrată în contul 461 și care este componența contului, acesta afirmând că suma reprezintă ridicări de numerar pentru care nu are sau nu a primit documente pentru decontare, iar contul 461 este pentru cheltuielile în firmă de către Pop Sorin Florin.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au considerat că suma de ... lei reprezintă ridicări de numerar din caseria societății de către administratorul acesteia, înregistrate inițial în contul 542“Avansuri de trezorerie” și ulterior în contul 461“Debitori diverși”, pentru care nu au fost prezentate documente justificative de decontare, astfel că s-a procedat la calcularea unui impozit pe dividende suplimentar în sumă de ... lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 97 alin. (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, unde se precizează că:

“ART. 97

Reținerea impozitului din veniturile din investiții

(7) Veniturile sub forma de dividende, inclusiv castigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare definite de legislația în materie la organisme de plasament colectiv se impun cu o cotă de 5% din suma acestora, impozitul fiind final. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor/sumelor reprezentând castigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare de către acționari/asociați/investitori. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii

urmatoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor/caștigurilor obținute ca urmare a deținerii de titluri de participare, distribuite, dar care nu au fost - plătite acționarilor/asociaților/investitorilor până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende/castig se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului urmator. Impozitul datorat se vireaza integral la bugetul de stat.”

Conform acestor prevederi legale, dividendele obținute de la o persoană juridică română sunt venituri obținute din România, se cuprind în categoria veniturilor din investiții și sunt supuse impozitării cu o cotă de 5%.

Art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, prevede:

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

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

Conform acestui text de lege, orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document în baza căruia se efectuează înregistrările în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ, iar înregistrarea lor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit.

De asemenea, art. 7 alin. 1 pct. 11 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, prevede că:

“CAP. III - Definiții

ART. 7 - Definiții ale termenilor comuni

În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlurilor VII și VIII, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

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

a) o distribuire de titluri de participare noi sau majorarea valorii nominale a titlurilor de participare existente, ca urmare a unei operațiuni de majorare a capitalului social, potrivit legii;

b) o distribuire efectuată în legătură cu dobândirea/răscumpărarea titlurilor de participare proprii de către persoana juridică;

c) o distribuire în bani sau în natură, efectuată în legătură cu lichidarea unei persoane juridice;

d) o distribuire în bani sau în natură, efectuată cu ocazia reducerii capitalului social, potrivit legii;

e) o distribuire de prime de emisiune, proporțional cu partea ce îi revine fiecărui participant;”

Conform acestui text de lege, dividendul reprezintă o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică.

Din constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că suma de ... lei, înregistrată inițial în contul 542 "Avansuri de trezorerie" și ulterior în contul 461 "Debitori diverși", pentru care nu au fost prezentate documente justificative de decontare, a fost asimilată dividendelor, astfel că s-a procedat la calcularea unui impozit pe dividende suplimentar în sumă de ... lei.

În drept, referitor la contul 542 "Avansuri de trezorerie", prin ORDINUL nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, se prevede:

"Contul 542 "Avansuri de trezorerie"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența avansurilor de trezorerie.

Contul 542 "Avansuri de trezorerie" este un cont de activ.

În debitul contului 542 "Avansuri de trezorerie" se înregistrează:

- avansurile de trezorerie acordate (531);*
- diferențele favorabile de curs valutar aferente avansurilor de trezorerie în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (765).*

În creditul contului 542 "Avansuri de trezorerie" se înregistrează:

- avansurile de trezorerie justificate prin achiziția de stocuri, inclusiv diferențele de preț nefavorabile aferente (301 la 303, 308, 361, 368, 371, 381, 388, 401);*

- cheltuieli reprezentând valoarea materialelor nestocate, consumurilor de energie și apă, întreținere și reparații, primele de asigurare, studii și cercetare executate de terți, comisioane și onorarii, protocol, reclamă și publicitate, transport de bunuri, deplasări, poștale și telecomunicații, alte servicii executate de terți (602, 604, 605, 611 la 614, 622 la 626, 628);*

- sume reprezentând avansuri nejustificate (428);*

- sumele reprezentând avansuri de trezorerie, nedecontate până la data bilanțului (461, 428);*

- sume restituite în numerar reprezentând avansuri de trezorerie neutilizate (531);*

- sume utilizate pentru achitarea altor valori (532);*

- diferențele nefavorabile de curs valutar, aferente avansurilor de trezorerie în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar sau la lichidarea acestora (665).*

Soldul contului reprezintă sumele acordate ca avansuri de trezorerie, nedecontate."

De asemenea, la pct. 306 din ORDINUL nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, se prevede:

“306. - (1) Sumele în numerar, puse la dispoziția personalului sau a terților, în vederea efectuării unor plăți în favoarea entității, se înregistrează distinct în contabilitate (contul 542 "Avansuri de trezorerie", respectiv contul 461 "Debitori diverși", în cazul terților).

(2) În cazul plăților în valută suportate din avansuri de trezorerie, cheltuielile se recunosc în contabilitate la cursul din data efectuării operațiunilor sau la cursul din data decontării avansului.

(3) Sumele reprezentând avansuri de trezorerie, acordate potrivit legii și nedecontate până la data bilanțului, se evidențiază în contul de debitori diverși (461 "Debitori diverși") sau creanțe în legătură cu personalul (4282 "Alte creanțe în legătură cu personalul"), în funcție de natura creanței.”

Astfel, reglementările contabile prevăd la funcționalitatea contului 542 "Avansuri de trezorerie", că în creditul contului se înregistrează pe lângă altele și sumele reprezentând avansuri de trezorerie nedecontate până la data bilanțului, în corespondență cu conturile 461 "Debitori diverși" și 4282 "Alte creanțe în legătură cu personalul"

Așadar, la final de an se face o analiză a contului 542 "Avansuri de trezorerie" și se defalcă pe cele 2 categorii:

- aparținând terților - în speță administratorului
- aparținând personalului

în funcție de care se fac notele de reclasificare

461 "Debitori diverși" = 542 "Avansuri de trezorerie"

sau

4282 "Alte creanțe în legătură cu personalul" = 542 "Avansuri de trezorerie"

Prin urmare, avansurile spre decontare sunt sume puse la dispoziția administratorilor sau a salariaților din entitate, în vederea efectuării unor plăți în numele acesteia. Aceste sume sunt considerate avansuri de trezorerie și se evidențiază în contul 542 "Avansuri de trezorerie"

Sumele reprezentând avansuri spre decontare, acordate potrivit legii și nedecontate până la data bilanțului, se evidențiază în contul de debitorii diverși (461 "Debitori diverși") sau creanțe în legătură cu personalul (4282 "Alte creanțe în legătură cu personalul"), în funcție de natura creanței.”

Justificarea avansului și transformarea sa în cheltuială efectivă are loc pe baza unui decont de cheltuieli, iar din punct de vedere al documentelor justificative, în Ordinul nr. 2634 din 5 noiembrie 2015, privind documentele financiar-contabile, regăsim ca și înscrisuri probatoare: decont de cheltuieli, ordin de deplasare, dispoziție de plată, dispoziție de încasare, chitanță, situații de calcul, etc., fiind prevăzut și modul de întocmire al acestora.

Se reține faptul că societatea petentă nu prezintă nici în timpul inspecției fiscale și nici cu ocazia depunerii contestației documente contabile prin care să probeze că a utilizat sumele respective în folosul societății, prin care să justifice corectitudinea și legalitatea înregistrărilor efectuate, așa cum prevede art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală *"Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale: (1)*

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

Conform articolului 11 alin. 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal:

"(1) 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."

De asemenea, la pct. 57 din ORDINUL nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, se prevede:

"57. - (1) Contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

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

(3) Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora."

Având în vedere prevederile mai sus enunțate, în baza principiului prelevanței economice asupra juridicului, acordarea de avansuri către administratori/asociați poate fi reconsiderată astfel încât să reflecte conținutul economic al unor astfel de operațiuni (ridicare de dividende), în condițiile în care nu există nicio justificare dovedită cu documente.

Astfel, din punct de vedere fiscal, organele fiscale pot reîncadra tranzacțiile dintre societatea comercială (contribuabilă) și persoanele afiliate (asociații), respectiv acordarea avansurilor către asociați poate fi tratată drept acordare de dividend.

Suținerea petentei potrivit căreia asociații societății sunt Pop Sorin Florin, ce deține 95% din capitalul social și Rusu Tatiana Antoneta ce deține 5% capitalul social, nu are relevanță în soluționarea contestației, organele de inspecție fiscală constatând că sumele de bani considerate

dividende au fost ridicate din caseria unității de către administratorul societății, respectiv domnul PSF, așa cum acesta a declarat, de unde se desprinde concluzia că aceste sume au fost folosite doar de către acesta și nu de asociata Rusu Tatiana Antoneta.

Opinam faptul că nu pot fi reținute nici prevederile legale învocate de petentă în susținerea contestației, respectiv Ordinul nr. 3.055 din 29 octombrie 2009, pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, întrucât acesta a fost abrogat prin ART 11 din Ordinul 1802/29.12.2014 la data de 01 Ianuarie 2015.

În concluzie, având în vedere faptul că petenta nu depune în susținerea propriei cauze documente noi care să nu fi fost avute în vedere de către organele de inspecție fiscală, iar motivele invocate în contestație nu sunt de natură să modifice constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. .../23.01.2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../23.01.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora „(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”, se va respinge ca neîntemeiată contestația, pentru suma de ... lei, reprezentând impozit pe dividende.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E :

- *suspendarea soluționării* contestației depusă de societatea XSRL - în faliment, prin lichidator judiciar HC IPURL, împotriva Deciziei de impunere nr. F - HD 13/23.01.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../23.01.2018, pentru suma de ... lei, reprezentând:

- Impozit pe profit în sumă de ... lei;
- TVA în sumă de ... lei;

până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedură administrativă urmând a fi reluată în condițiile legii, în funcție de soluția pronunțată de instanța de judecată, cu caracter definitiv și irevocabil.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care petenta sau organele fiscale vor sesiza organele de soluționare competente privind faptul că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

- *respingerea ca neîntemeiată* a contestației depusă de societatea XSRL - în faliment, prin lichidator judiciar HC IPURL, împotriva Deciziei de impunere nr. .../23.01.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../23.01.2018, pentru suma de ... lei, reprezentând impozit pe venituri din dividende.

- Decizia se comunică la:

- lichidator judiciar HC IPURL;
- A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.3741/2015.

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

DIRECTOR GENERAL,,