



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agencia Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice Timișoara  
Serviciul Soluționare Contestații 2**



Str. Gh. Lazar nr. 9B  
300081, Timișoara  
Tel : +0256 499334  
Fax :+0256 499332

**D E C I Z I E nr.3468/27.06.2019**  
privind soluționarea contestației depusă de societatea X SRL,  
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../07.02.2019.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. Hunedoara - Inspecție Fiscală, cu adresa nr. HDG-AIF .../04.02.2019 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../07.02.2019, asupra contestației formulate de

Societatea X SRL,  
CUI ...  
cu sediul în ..., jud. Hunedoara,  
prin Cabinet Individual Avocat TM  
Cu sediul în ..., jud. Hunedoara.

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara – sub nr. ARG\_REG .../25.01.2019 și sub nr. ARG\_AIF .../25.01.2019 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../07.02.2019.

Societatea X SRL formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../04.12.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../04.12.2018, solicitând anularea parțială a acesteia cu privire la suma totală de ... lei, reprezentând, impozit pe veniturile pe dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

De asemenea, societatea petentă înțelege să conteste și Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD .../04.12.2018.

Totodată, solicită aplicarea dispozițiilor art. 276 alin 2 lit. b, din Codul de procedură fiscală, privind susținerea orală a contestației.

Contestația poartă amprenta ștampilei și semnătura de Cabinetului Individual de Avocat TM, fiind depusă împuternicirea avocațială de reprezentare nr. .../24.01.2019, în original, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. F-HD .../04.12.2018 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, respectiv data de 11.12.2018, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, fiind înregistrată la registratura A.J.F.P. Hunedoara sub nr. TMR\_REG .../25.01.2019.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

**Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală parțială nr. F-HD .../04.12.2018** emis de către A.J.F.P. Hunedoara - Inspecție Fiscală, 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 diferentelor 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-HD .../04.12.2018, act administrativ fiscal emis de către A.J.F.P. Timș - Inspecție 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.”*

La procedura de susținere orală a contestației din data de 09.05.2019, societatea X SRL a fost reprezentată de dna. Mirela Tinea în calitate de avocat, la dosarul cauzei fiind depusă împuternicirea avocațială de reprezentare nr. .../24.01.2019, în original, așa cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

La sedința de susținere orală a contestației, s-a încheiat o minută în prezența reprezentanților petentului și a organului de soluționare, document atașat la dosarul cauzei, în care au fost consemnate dezbaterile avute.

I. Prin contestația depusă petenta solicită anularea în parte a Deciziei de impunere nr. F - HD .../04.12.2018 și a Raportului de inspecție fiscală, nr. .../04.12.2018, pentru următoarele motive:

Cu privire la aspectele procedurale, petenta invocă încălcarea de către organele fiscale a formelor procedurale imperative stabilite de lege în ceea ce privește întocmirea actelor administrative, situație de natură să atargă sancțiunea nulității absolute, după cum urmează:

- nemotivarea deciziei de impunere de către organele de inspecție fiscală care au încălcat dispozițiile art.46 din Codul de procedură fiscală, art.41<sup>1</sup> "Dreptul la buna administrare" din Carta Drepturilor Fundamentale ale Uniunii Europene, precum și art.5 și 6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și prevederile Recomandării (2007)7 a Comitetului de Miniștri (art.17 pct.2) respectiv în Rezoluția (77)31 a Comitetului de Miniștri (principiul IV) fiind preluată și menționată în mod expres în Codul European al Bunei Conduite Administrative. Tot pe tema nemotivării deciziei de impunere, petenta invocă în susținere și o serie de cauze din jurisprudența europeană, respectiv revizuirea actului sub aspectul nemotivării deciziei - cauza C-367/1995 și al declarării nulității actului pe lipsa motivației - cauza C-41/1969), precum și exercitarea controlului jurisdicțional de către curte - cauza C-509/1993.

- încălcarea de către organele de inspecție fiscală a dreptului de apărare a petentei, aceasta invocând în acest sens încălcarea efectivă a dreptului la apărare al acesteia, respectiva art.6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, încălcare care a fost constant sancționată de către Curtea Europeană Drepturilor Omului. În continuare, sub acest aspect, petenta iterează Hotărârea CEDO data în cauza Anghel împotriva României care instituie un principiu general - garantarea dreptului la apărare și asigurarea unui proces echitabil - care trebuie respectat nu doar de către instanțele de judecată, ci și de către orice structura administrativă care interpretează și aplică legea, sarcina probei revenind organelor fiscale. Fiind consființit, în acest caz, și principiul „egalității armelor”, ceea ce pentru societate ar însemna ca o situație care a fost justificate prin documente ( facturi fiscale, docuemnte de intrare a mărfurilor în gestiune, înregistrarile în contabilitate, depunerea de deciaratii fiscale etc.) să fie cel puțin la același nivel justificată și de către autoritatea fiscală de control, în sensul în care aceste achiziții nu ar fi avut subsatanța economică sau ar fi fost fictive. Prin încălcarea dreptului la apărare, așa cum invocă petenta cauza Huseyin Turan c. Turcia, CEDO a menționat că se încalacă și dispozițiile art.6 din Conventie, inclusiv prezumția de nevinovăție.

După expunerea celor de mai sus, petenta prezintă punctual argumentele pentru care consideră motivarea în fapt și în drept a constatărilor din Decizia de impunere lipsește, iar stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare ignora situația fiscală reală, după cum urmează:

- la motivul de fapt pentru impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice petenta face un extras doar din partea de început a acestuia, în care s-a înscris ca, constatări cu privire la acest impozit au fost cuprinse în procesul verbal de control al Direcției Generale Antifraudă Fiscală.

- în ceea ce privește TVA, petenta arată că motivarea în fapt cuprinde constatări cu privire la îndeplinirea de către contribuabil a obligațiilor declarative și ca în materie de declarațiile 394, în privinta achizițiilor nu au rezultat neconcordante semnificative. Cu toate acestea, organul fiscal a înlăturat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei aferent achizițiilor

achitate de la furnizorul SC T SRL, pe o motivare surprinzătoare, prin raportare la situația fiscală a acestui furnizor, față de care s-a reținut în actul de inspecție fiscală că la acest furnizor a fost efectuată o acțiune de inspecție fiscală, fiind emisă în sarcina acestuia decizie de impunere pentru TVA în sumă de ... lei. Și că, în consecință, TVA în sumă de ... lei este nedeductibilă deoarece, prin nedeclararea de către furnizorul SC T SRL, a livrărilor către organul fiscal, nu a intervenit exigibilitatea taxei, iar prin refacturarea bunurilor și serviciilor către X SRL s-a creat un avantaj fiscal pentru X SRL, în concluzie organele fiscale au apreciat tranzacțiile în cauza ca fiind artificiale.

- petenta contesta și motivul de drept invocat în decizie, considerând că acesta lipsește în totalitate, fiind vorba doar de o enumerare de acte normative.

- cu ocazia motivării de drept a deciziei de impunere, organul fiscal trebuia să prezinte petentei, de o manieră logică și inteligibilă algoritmul prin care, urmare a interpretării și aplicării cadrului legal la constatările faptice, a ajuns la concluzia ca petenta ar datora anumite creanțe fiscale suplimentare, invocând sub acest aspect al nemotivării Decizia ... din 18 ianuarie 2011 a Curții de Apel Timișoara care a exonerat reclamantă pe motivul că decizia de impunere nu cuprinde baza de impunere.

Pe baza acestor argumente, petenta consideră că organul de soluționare a contestației este obligat să dispună anularea actelor administrative contestate.

De asemenea, petenta face referire și la încălcarea duratei inspecției fiscale, în sensul că data de începere a inspecției fiscale, consemnată în avizul de inspecție fiscală transmis a fost 27.08.2018, că petenta a solicitat o amânare a acestei date, solicitare care i-a fost respinsă; că data începerii inspecției fiscale este cea menționată în registrul unic de control și că în conținutul actului de inspecție fiscală s-a înscris "în data de 27.08.2018 a fost înregistrată începerea inspecției fiscale în RUC al contribuabilului." Rezultă astfel că durata inspecției, până la suspendarea acesteia la data de 22.10.2018 și din momentul reluării acesteia în 15.11.2018 și până la finalizare în data de 22.11.2018, a fost de 63 de zile, încălcându-se prevederile art.126 din Legea nr.207/2015, care stipulează durata de 45 de zile.

În continuare, petenta își prezintă argumentele în susținerea cauzei că i s-a încălcat dreptul de apărare, pe seama Hotărârii preliminare pronunțate în afacerea Solvay c. Comisia indice 6, unde instanța de la Luxemburg a arătat că o componentă esențială a dreptului de apărare se traduce prin dreptul de acces al particularului la informațiile care au fost avute în vedere de către organul administrativ în vederea fundamentării deciziei sale. Astfel, petenta afirmă că, după cum se poate observa, în inspecția fiscală, chiar echipa de inspecție fiscală afirmă că a primit informații de la terți despre partenerii comerciali ai petentei.

Totodată, petenta susține că trebuie observat că deciziei de impunere în cauză îi lipsește unul din elementele obligatorii impuse de către art.46

alin.(2) lit.j) din Codul de procedură fiscală, respectiv mențiuni cu privire la audierea contribuabilului și că din această cauză, instanța supremă prin decizia civilă nr.4489/21.10.2010 a menținut o sentință a Curtii de Apel Timisoara, unde s-a aplicat sancțiunea nulității deciziei de impunere, pentru lipsa din cuprinsul acesteia a mențiunilor impuse de către art.43 alin.(2) lit.j) din fostul Cod de procedură fiscală, concluzionând că și din aceasta perspectivă, se impune anularea deciziei de impunere.

Petenta contesta în continuare nelegalitatea și netemeinicia actelor administrative contestate, după cum urmează:

- în ceea ce privește impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, petenta susține că organele de inspecție fiscală nu au lecturat măcar obiecțiile contribuabilului, transmise prin punctul de vedere. Reluând cele susținute anterior pe tema nemotivării deciziei, petenta arată că deși au fost prezentate contracte de împrumut, documente depunere numerar, ordine de plată, inspecția fiscală a abandonat această pistă și a impozitat sumele de bani ridicate din casierie despre care s-a afirmat că petenta nu deține documente justificative, impunerea totuși sa realizat prin raportare la profitul net al societății. Asta, în condițiile în care, în cadrul inspecției fiscale s-a consemnat că petenta nu a repartizat dividende. Mai reclamă și temeiul legal de la art.11 alin. 1 Codul fiscal, în sensul că în acest caz nu s-a specificat despre ce tip de tranzacții este vorba.

- în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, petenta după ce reia susținerile cu privire la nemotivarea deciziei emise pentru aceasta obligație, însiruie o serie de texte din practica Curții Europene de Justiție legate de faptul că dreptul de deducere al taxei nu poate fi restrâns prin impunerea unor condiții de formă, ca este contrar legislației europene ca organele fiscale să judece o operațiune efectuată de o altă persoană impozabilă luând în considerare intenția unei alte persoane decât cea în discuție. Ca, de asemenea, jurisprudența europeană întărește opinia că statelor membre nu le este permis să excludă dreptul de deducere a TVA achitată în amonte pentru achiziții folosite în scopul defășurării de operațiuni care dau drept de deducere și că libertatea statelor membre nu poate submina principiul neutralității taxei. Și în continuare, petenta arată ca dreptul de deducere, așa cum este prevăzut în legislația națională și europeană, - art. 145 și 146 din Codul fiscal, art.17 din Directiva 77/388/CE și art.168 și 178 din Directiva 2006/112/CE, este generat pe scurt de îndeplinirea a două condiții: (i) destinația utilizării să fie în scopul realizării de operațiuni taxabile și (ii) deținerea unei facturi care să respecte prevederile legale.

Pornind de la aceste expuneri, petenta afirmă cu tărie ca are drept de deducere a taxei datorită următoarelor:

- a îndeplinit condițiile art. 146 alin.(1) din Codul fiscal, deținând facturi emise în conformitate cu art.155 ;

- dreptul de deducere nu poate fi condiționat nici măcar de verificarea calității de persoană impozabilă a partenerului contractual, așa cum s-a stabilit în cauzele CJUE - Cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, fiind

statuat că este de competența autorităților fiscale să efectueze controalele necesare asupra persoanelor impozabile pentru a detecta neregulile și fraude privind TVA, precum și să aplice sancțiuni persoanei impozabile care a săvârșit aceste nereguli sau fraude. Iar obligația verificării comportamentului fiscal al altor contribuabili aparține organelor fiscale și nu poate fi transferat în sarcina contribuabililor de bună credință.

În ceea ce privește motivele pentru care organele fiscale au considerat că petenta nu are dreptul să deducă TVA aferentă tranzacțiilor cu acest furnizor, aceasta susține că:

- condițiile de formă prevăzute de Codul fiscal privind deductibilitatea au fost îndeplinite de petenta, iar singurul motiv pentru care organul fiscal consideră că TVA este nedeductibilă fiind comportamentul fiscal al furnizorului, care însă nu are nicio legătură cu relația comercială cu X.

- organele de inspecție fiscală nu au invocat nicio fraudă în relația comercială supusă analizei.

De asemenea, petenta susține că s-a încadrat și în respectarea temeiurilor de drept înscrise în decizia de impunere, respectiv art.146 alin.1 lit.a Cod fiscal și art.145 alin.2 lit.a, concluzionând că toate achizițiile au fost efectuate în vederea realizării de venituri impozabile și că nu sunt incidente prevederile art.11 alin.1 deoarece nu a fost invocată, de către organele de inspecție fiscală, lipsa mărfurilor.

În consecință, petenta consideră că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile legale în ceea ce privește stabilirea situației de fapt reale a petentei.

**II. Organele fiscale din cadrul AJFP Hunedoara - AIF, au consemnat următoarele:**

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de inspecția fiscală.

Din verificarea actelor și documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală s-a constatat că, în perioada 01.01.2013 - 29.05.2015, contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă achiziții de bunuri și servicii de la SC T SRL, în sumă totală de ... lei, valoare fără TVA în sumă de ... lei și TVA în suma de ... lei.

Achizițiile au fost efectuate în baza a unui număr de 201 facturi, înregistrate în evidența contabilă a contribuabilului, în valoare totală de ... lei, cu următoarea structură:

- bunuri în valoare totală de ... lei, din care:
  - ... lei - mărfuri;
  - ... lei - jgheaburi, burlane;
  - ... lei - confecții metalice.
- servicii în valoare totală de ... lei, din care:
  - ... lei servicii lucrări construcții - montaj;
  - ... lei servicii transport/închiriere mijloc transport.

Dar în ceea ce privește deducerea TVA aferentă s-a constatat că contribuabilul și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în valoare de ... lei,

în perioada februarie 2013 - decembrie 2015, după cum rezultă din jurnalele de cumpărări din această perioadă. Deducerea TVA în suma de ... lei este aferentă plăților efectuate de contribuabil către SC T SRL în valoare de ... lei, din care:

- suma de ... lei, s-a efectuat în baza de chitanțe de plată cu numerar de ordinul a 5.000 lei sau până la 5.000 lei;

- suma de ... lei, în baza unor viramente bancare pe baza de ordine de plata bancare;

- suma de ... lei, în baza de proces verbal de compensare.

Se face precizarea că pentru restul datorii SC X SRL stinse prin procese verbale de compensare cu SC T SRL, SC X SRL nu și-a exercitat dreptul de deducere a taxei.

De asemenea, se mai arată faptul că la SC T SRL a fost efectuată o inspecția fiscală de către organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara, care au încheiat Raportul de inspecție fiscală cu nr. F-HD .../27.07.2016, taxa pe valoarea adăugată fiind verificată pe perioada 01.01.2012 - 31.03.2016. Urmare a acestei inspecții fiscale a fost stabilită TVA de plată suplimentară în sumă de ... lei, urmare a nedeclarării de către acest contribuabil a TVA în sumă de ... lei, care a fost înregistrată în evidența contabilă, aceasta obligație fiscală suplimentară fiind instituită prin Decizia de impunere cu nr. F-HD .../27.07.2016.

Inspecția fiscală la SC T SRL a fost efectuată cu ocazia declanșării procedurii de insolvență din data de 27.05.2016, iar de la data de 19.01.2017, SC T SRL a intrat în procedura de faliment, în baza Legii pentru prevenirea și combaterea insolvenței cu nr. 85/2014, înregistrând obligații fiscale restante față de bugetul de stat, suma de ... lei reprezentând TVA de plată, înregistrată în evidența contabilă și nedeclarată la organul fiscal, rămânând neachitată.

În aceste condiții organele de inspecție fiscală apreciază că TVA în sumă de ... lei, este nedeductibilă deoarece prin nedeclararea de către furnizorul SC T SRL a livrărilor către organul fiscal de administrare competent, nu a intervenit exigibilitatea taxei, adică dreptul organului fiscal de a solicita de la furnizor plata taxei către buget.

În același timp, prin comportamentul fiscal neadecvat al SC T SRL, urmare a nedeclarării TVA la organul fiscal și a neachitării către bugetul de stat, aceasta a intrat în faliment.

Organele de inspecție fiscală mai susțin faptul că, și în ipostaza în care, acceptă că SC T SRL a încasat contravaloarea bunurilor și serviciilor refacturate către SC X SRL care include și taxa pe valoarea adăugată aferentă, cu toate că aceste plăți au la baza, cu preponderență, chitanțe de plată în numerar de ordinul a 5.000 lei, sau până la 5.000 lei pe fiecare chitanță, SC T SRL nu a achitat bugetului de stat aceasta taxă.

Astfel că, prin refacturarea bunurilor și serviciilor de la SC T SRL către SC X SRL, s-a generat un avantaj fiscal pentru SC X SRL .

Concluzionând aspectele prezentate mai sus organele de inspecție fiscală consideră că tranzacțiile efectuate cu SC T SRL pot fi calificate ca



fiind artificiale, iar practicile abuzive referitoare la situațiile artificiale sunt sancționate, inclusiv, de deciziile Curții Europene de Justiție.

Cu privire la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice stabilit suplimentar de inspecția fiscală.

Prin adresa cu nr. HDG\_DEX .../15.06.2018, înregistrată la AJFP Hunedoara - Activitatea de Inspectie Fiscala ub nr. HDG\_AIF 3128/15.06.2018, Biroul Monitorizarea Colectării Veniturilor Bugetare din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara a transmis Decizia de măsuri asiguratorii cu nr. A\_FHD .../08.06.2018, emisă de Direcția Regională Antifraudă 5 Deva în sarcina SC X SRL, cu solicitarea efectuării inspecției fiscale la acest contribuabil, pentru individualizarea creanțelor.

Decizia de măsuri asiguratorii în cauză a fost emisă urmare a controlului efectuat de inspectorii antifraudă din cadrul DRAF 5 Deva, la acest contribuabil, care au întocmit Procesul verbal cu nr. .../1/29.05.2018. Potrivit acestui act de control a fost stabilit impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de ... lei, din care... lei, pentru anul 2015 și 2.097 lei, pentru anul 2016, urmarea a tratării drept dividende a unor sume extrase din casieria contribuabilului pentru care nu au existat justificări legale.

După cum a rezultat din verificarea actelor și documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, precum și din constatările de specialitate ale inspectorilor antifraudă, din analiza fișei contului 542 "Avansuri de trezorerie", în cursul anului 2013, s-a constatat că, contribuabilul acordă avansuri de trezorerie în sumă de ... lei, suma nedecontata la data de 31.12.2013.

În anul 2014 conform fișei de cont 542 se înregistrează pe creditul contului suma de ... lei, astfel :

- în data de 12.05.2014, prin casă se decontează suma de ... lei având înscris la nr. doc. și la explicație mențiunea "11111";
- în data de 29.10.2014, prin bancă se decontează suma de ... lei neavând completate rubricile "nr. doc." sau "explicație" ;
- în data de 31.10.2014, prin casă se decontează suma de ... lei având înscris la nr. doc. și la explicație mențiunea "11" ;
- în data de 12.11.2014, prin bancă se decontează suma de ... lei având completate rubricile "nr.doc" și "explicatie" "1", respectiv "aport administrator".

Ulterior în anul 2014, conform evidenței contabile, rezultă că au fost retrase din nou sume de bani din casieria contribuabilului, contul 542 prezentând un rulaj debitor de ... lei, operații efectuate prin registrul de casă, majoritatea având ca explicație: "rest aport administrator", "plată împrumut " , "retur împrumut " , "rest împrumut societate " , în fapt sumele au fost retrase din casieria unității, nu introduse ca aport pentru a se justifica explicația utilizată, astfel la data de 31.12.2014 soldul final debitor este în suma de ... lei. Astfel, în anul 2013 și 2014, au fost retrase din casierie, conform evidenței contabile suma totală de ... lei, fără a fi

identificate documentele justificative ce au stat la baza înregistrării operațiunilor contabile de creditare a contului 542.

În anul 2015, contul 542 se închide, după cum urmează:

- în data de 09.02.2015 are loc înregistrarea sumei de ... lei ca aport asociat, operație efectuată prin casă (cont 5311);
- în data de 02.03.2015 are loc înregistrarea sumei de ... lei, ca aport admin., operație efectuată prin casa (cont 5311);
- în data de 31.03.2014 prin operațiuni diverse are loc înregistrarea sumei de ... lei astfel: 4612 LM = 542, având înscrisă la nr.doc și la explicație mențiunea "11"

În ceea ce privește contul 461 "Debitori", respectiv analiticul acestuia 4612 "Debitor LM", în anul 2015, conform fisei acestui cont și a balanței de verificare încheiată de contribuabil la data de 31.12.2015, acesta prezintă următoarele:

- total sume credit în valoare de ... lei;
- rulaj debitor în sumă de ... lei, sumele prezentate în rulaj reprezentând retrageri/depuneri de numeral în/din casieria contribuabilului;
- la data de 31.12.2015, contul 4612 prezintă sold debitor în sumă de ... lei.

În anul 2016 a fost închis contul 4612 "Debitor LM", prin diferite note contabile, din care se exemplifică:

- în data de 31.08.2016 au loc înregistrările 5121 BT = 542 cu suma de ... lei, 666 = 5121 BT cu suma de ..., 666 = 4612 cu suma de ... lei, 4612 = 542 cu suma de - ... lei;
- în data de 30.09.2016 se înregistrează 5311 = 4612 cu suma de ... lei; .
- în data de 31.10.2016 se înregistrează 4612 = 5311 cu suma de ... lei, 4711 = 4612 cu suma de ... lei;
- în data de 30.11.2016 se înregistrează 5311 = 4612 cu suma de ... lei, 4612 = 5311 cu suma de ... lei și 4612 = 4623 cu suma de ... lei.

Potrivit prevederilor de la cap.VII funcțiunea conturilor din OPANAF nr.3055/2009 cu modificările și completările ulterioare, cu ajutorul contului 461 "Debitori diverși " se ține evidența debitorilor proveniți din pagube materiale create de terți, alte creanțe provenind din existența unor titluri executorii, altele decât entitățile afiliate și entitățile legate prin interese de participare. Soldul contului reprezintă sumele datorate entității de către debitori .

Întrucât pentru plățile care pot fi făcute din casierie, OPANAF 3055/2009 prevede conturi specifice, care individualizează destinația sumei plătite din casierie, rezultă că înregistrările efectuate pentru stingerea soldurilor contului 4612, reprezentând sumele ce au fost extrase din casieria unității, nedecontate, mutate și închise prin diferite conturi 666 "Cheltuieli privind dobânzile", 4711 "Dobânzi înregistrate în avâns", maschează retragerile de numeral nejustificate.

Având în vedere definiția dividendului prevăzută la art.7 pct.12 din Legea nr.571/2003, organele de inspecție fiscală, în lipsa documentelor

justificative reconsideră tranzacțiile conform art. 11 din același act normativ, tranzacțiile înregistrate prin contul 4612 "Debitor LM" aferente perioadei 2015-2016 sunt considerate ca dividend net acordat, pentru care contribuabilul trebuia să achite în anii 2015-2016 impozitul pe dividende, respectiv pentru suma de ... lei pentru anul 2015 și pentru suma de ... lei pentru anul 2016.

Dar, din analiza rezultatului financiar al SC X SRL, s-a constatat următoarele :

- profitul net din exercițiile financiare precedente anului 2013 nu a fost repartizat la dividende, astfel încât în soldul creditor al contului 117 »Rezultatul reportat« a fost înregistrată suma de ...lei;

- profitul net din anul 2013 în sumă de ... lei nu a fost repartizat la dividende, fiind înregistrat în anul 2014 tot în contul 117 ;

- profitul net din anul 2014 în sumă de ... lei nu a fost repartizat la dividende, fiind înregistrat în anul 2015 tot în contul 117 ;

- profitul net din anul 2015 în sumă de ... lei nu a fost repartizat la dividende, fiind înregistrat în anul 2016 tot în contul 117 .

Cu mențiunea ca în anul 2016, după cum s-a prezentat anterior la capitolul « Impozitul pe profit» , rezultatul fiscal al exercitiului reclaculat de inspecția fiscală a fost pierdere fiscala în sumă de ... lei.

În concluzie, rezultatul contabil al exercițiilor fiscale 2013-2015 a fost înregistrat în contul 117 »Rezultatul reportat«, ceea ce reprezintă profit nerepartizat în sumă totală de 48.986 lei la nivelul anului 2015, ceea ce reprezintă de fapt limita profitului net ce putea fi repartizat drept dividend.

Așadar, organele de inspecție fiscală consideră că nu au fost respectate prevederile art.67 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și, în consecință, au procedat la calculul impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice pentru perioada 2015, după cum urmează:

- prin aplicarea cotei legal datorate de 16 % la baza de impozitare de 48.986 lei din anul 2015. Au determinat un impozit pe veniturile din dividende în sumă de ... lei (... lei x 16%/84% respectiv suma bruta de ... lei), care se constituie în impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice suplimentar în suma ... lei, pentru 2015.

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

Societatea X SRL, CUI ... are domiciliul fiscal în ... jud. Hunedoara și domiciliul procesual ales la Cabinet Individual de Avocat TM din ..., jud. Hunedoara.

***Referitor la aspecte de procedură, respectiv nemotivarea actelor administrativ fiscale contestate și încălcarea duratei de inspecție fiscală.***

**În fapt**, prin contestația formulată petenta invocă încălcarea de către organele fiscale a formelor procedurale imperative stabilite de lege în ceea ce privește întocmirea actelor administrativ fiscale, respectiv nemotivarea deciziei de impunere, încălcarea de către organele de inspecție fiscală a dreptului de apărare a petentei cu referire și la încălcarea duratei inspecției fiscale, situație considerată de natura să atargă sancțiunea nulității absolute a acestora.

**În drept**, potrivit art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“Art. 113 (1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.*

*(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:*

*d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;*

*f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;*

*g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului / plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor; [...]”.*

La art. 130 și art.131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se prevede:

*“Art. 130 (1) Contribuabilul/plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.*

*(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.*

*(3) Contribuabilul/plătitorul poate renunța la discuția finală, notificând acest fapt organului de inspecție fiscală.*

(4) *Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept*

(5) *Contribuabilul/plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală”.*

*“ART. 131 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 factual 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. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.*

(3) *La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte.*

(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;(...)”*

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 124 alin. (2) din același act normativ:

*“Contribuabilul/plătitorul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal”.*

Astfel, în raport de constatările înscrise în raportul de inspecție fiscală, susținerile contestatoarei și documentația disponibilă la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Decizia de impunere contestată a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală în care sunt menționate motivele de fapt și de drept care au stat la baza celor constatate și stabilite de organele de inspecție fiscală, iar motivele de drept au fost preluate și menționate în mod clar și expres și în decizia de impunere contestată.

Prin urmare, potrivit procedurii fiscale reglementate de Codul de procedură fiscală, elementele care conduc la nulitatea unui act administrativ sunt expres și limitativ prevăzute de lege (lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, a numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal).

Potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări, precum și că respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Așa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice, noțiunea de nulitate absolută se folosește pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță.

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art.49 alin.(1) lit a) – c) din Codul de procedură fiscală.

Se reține că, decizia de impunere contestată a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală în care sunt menționate motivele de fapt și de drept care au stat la baza celor constatate și stabilite de organele de inspecție fiscală, motive de fapt și de drept care au fost preluate și menționate în mod expres și prin decizia de impunere contestată.

Astfel, analizând actele administrativ fiscale existente la dosarul cauzei, se reține că acestea conțin toate elementele prevăzute de legiuitor în cuprinsul art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, fiind emise cu respectarea prevederilor legale privind competența.

În concluzie, având în vedere cele expuse mai sus, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele și excepțiile cu privire la nemotivarea actelor administrativ fiscale, ridicate de contestatară, întrucât motivele invocate nu se circumscriu niciunei situații precis nominalizate de legiuitor, cu atât mai mult cu cât textul de lege nu conține vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte, petenta vădind o interpretare formalistă a dispozițiilor legale aplicabile, argumentele acesteia având caracter general cu expunere de spețe din jurisprudența europeană.

În ceea ce privește susținerea petentei cu privire la încălcarea duratei de inspecție fiscală, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

- la pct.7 *“Începerea inspecției fiscale”*, de la Cap.1 al Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../04.12.2018 s-au înscris următoarele: *„RUC: ./Data 17.09.2018”* cu următoarele explicații: *“Data programată pentru începerea inspecției fiscale, conform Avizului de inspecție fiscală emis sub nr. F-HD .../03.08.2018 a fost 27.08.2018. Anterior acestei date, contribuabilul depune o solicitare de amânare a inspecției fiscale, înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. HDG-REG .../23.08.2018 și la Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr. HDG\_AIF .../23.08.2018, pe motivația că reprezentantul legal al acestuia se află în concediu de odihnă până la data de 15.09.2018. Prin adresa AJFP Hunedoara - Activitatea de Inspecție Fiscală cu nr. HDG-AIF .../27.08.2018 a fost transmisă contribuabilului Decizia de respingere a amânării inspecției fiscale cu același număr, prin care i s-a comunicat contribuabilului ca nu a fost aprobată amânarea inspecției fiscale. În data de 27.08.2018, organele de inspecție fiscală sau prezentat la domiciliul fiscal al contribuabilului, unde nu au putut să contacteze reprezentantul legal al contribuabilului și, în consecință, s-a procedat la invitarea, în scris, a acestuia pentru a fi prezent în data de 17.09.2018, la domiciliul fiscal al contribuabilului, cu documentele financiarcontabile necesare desfășurării inspecției fiscale, fiind transmisă acestuia Invitația cu nr. HDG\_AIF .../29.08.2018. În data de 27.08.2018, a fost înregistrată începerea inspecției fiscale în Registrul unic de control al contribuabilului.”*

Se reține că, din eroare materială, deși data de începere a inspecției fiscale a fost consemnată în RUC ca fiind 17.09.2018, la finalul rubricii de explicații, s-a înscris greșit ca dată de începere 27.08.2018.

- la punctul 8 *“Perioada desfășurării inspecției fiscale”* de la Cap.1 al Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../04.12.2018, s-a consemnat perioada: *“de la data 17.09.2018 până la data 22.11.2018. Data începerii inspecției fiscale : 17.09.2018”*, iar la pct. 10 *“Perioadele de suspendare”* s-a consemnat *“De la data de 22.10.2018 La data 15.11.2018. Nr. Decizie suspendare .../2018”* cu explicația: *“remediarea neconcordanțelor dintre datele înscrise în documentele justificative și cele înregistrate în evidența contabilă”*

Conform susținerilor organelor de inspecție fiscală din Referatu privind propunerile de soluționare a contestației nr. HDG\_AIF .../04.02.2019, cele reținute mai sus se pot proba cu datele înscrise în Registrul unic de control al contribuabilului, precum și cu constatările din Procesul verbal întocmit de organele de inspecție fiscală la data de 28.08.2018, expediat contribuabilului cu adresa nr. HDG\_AIF .../29.08.2018 și cu Invitația nr..../29.08.2018 transmisă administratorului petentei, pentru a se prezenta în data de 17.09.2018, la domiciliul fiscal, cu documentele necesare efectuării inspecției fiscale.

**În drept**, conform Legii nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

*“ART. 46 - Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal*

(1) *Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.*

(2) *Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:*

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;*
- f) temeiul de drept;*
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;*
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului*

#### *ART. 49 - Nulitatea actului administrativ fiscal*

(1) *Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:*

- a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;*
- b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 40 alin. (3), precum și organul fiscal emitent;*
- c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.*

#### *ART. 58 - Obligația de a furniza informații*

(1) *Contribuabilul/Plătitorul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite informații și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice, iar acestea au obligația de a furniza informațiile solicitate. Informațiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă.*

(2) *Cererea de furnizare a informațiilor se formulează în scris. În cerere organul fiscal trebuie să specifice natura informațiilor solicitate pentru determinarea stării de fapt fiscale și documentele care susțin informațiile furnizate.*



(3) Declarația persoanelor obligate potrivit alin. (1) să furnizeze informații va fi, după caz, prezentată sau consemnată în scris.

(4) În situația în care persoana obligată să furnizeze informația în scris este, din motive independente de voința sa, în imposibilitate de a scrie, organul fiscal întocmește un proces-verbal.

ART. 118 - Reguli privind inspecția fiscală

(6) Inspecția fiscală se efectuează în așa fel încât să afecteze cât mai puțin activitatea curentă a contribuabilului/plătitorului și să utilizeze eficient timpul stabilit pentru efectuarea inspecției fiscale.

ART. 126 - Durata efectuării inspecției fiscale

(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de:

a) 180 de zile pentru contribuabilii mari, precum și pentru contribuabilii/plătitorii care au sedii secundare, indiferent de mărime;

b) 90 de zile pentru contribuabilii mijlocii;

c) 45 de zile pentru ceilalți contribuabili.

(2) În cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin. (1), inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere. În acest caz, organul de inspecție fiscală poate relua inspecția, cu aprobarea organului ierarhic superior celui care a aprobat inspecția fiscală inițială, o singură dată pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, cu respectarea prevederilor art. 117 alin. (1).

(3) În cazul încetării inspecției fiscale potrivit alin. (2), prevederile art. 111 alin. (2) lit. b) nu sunt aplicabile.

ART. 123 - Începerea inspecției fiscale

(2) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia. În cazul contribuabilului/plătitorului care nu ține sau nu prezintă organului de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare. Procesul-verbal se semnează de către organul de inspecție fiscală și contribuabil/plătitor și se înregistrează la registratura contribuabilului/plătitorului ori de câte ori există o astfel de registratură.

ART. 124 - Obligația de colaborare a contribuabilului/plătitorului

(2) Contribuabilul/Plătitorul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

ART. 127 - Suspendarea inspecției fiscale

(7) Perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia.”

Din textele legale sus-citate, rezultă ca elementele precizate la art. 49 alin. (2) din Codul de procedura fiscală formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecarui element în parte.

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate în Codul de procedură fiscală. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calitatii persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută*, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, iar constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu, fără a fi necesară cererea contribuabilului.

Din cele anterior prezentate se reține că termenul de 45 de zile pentru durata efectuării inspecției fiscale, este un termen de recomandare, având ca scop minimă afectare a activității contribuabilului, iar depășirea lui nu este sancționată cu nulitatea absolută a deciziei de impunere emisă în urma inspecției, în lipsa unei dispoziții legale exprese în acest sens. Prin urmare, câtă vreme obligațiile fiscale stabilite în sarcina contribuabililor în urma unei inspecții fiscale sunt legal datorate, contribuabilii au obligația să contribuie, prin impozite și taxe, fără ca o atare contribuție să fie considerată ca o vătămare a drepturilor și intereselor lor legitime.

De altfel, sancționarea cu nulitatea unui act de impunere datorită depășirii duratei inspecției, indiferent de circumstanțele care au determinat această situație și indiferent dacă depășirea, prin ea însăși, a produs sau nu vătămarea persoanei controlate nu ar atrage decât supunerea contribuabilului la o nouă verificare, cu consecințe în ceea ce privește afectarea activității curente a acestuia și ar conduce la eludarea scopului pentru care a fost prevăzut prin lege un termen de realizare a inspecției fiscale.

În speță, din documentele existente rezultă că inspecția fiscală a început la data de 17.09.2018 - data înscrisă în RUC, (și nu la data de 27.08.2018 cum eronat susține petenta), și s-a derulat în perioada 17.09.2018 - 23.11.2018, respectiv în 43 de zile, fiind suspendată în perioada 22.10.2018 - 15.11.2018.

Prin contestația formulată petenta susține că în data de 27.08.2018 a fost înregistrată începerea inspecției fiscale în RUC al contribuabilului (fără să depună documente doveditoare în acest sens), calculând un interval de 63 de zile în care a fost efectuată inspecția fiscală.

Având în vedere toate cele prezentate cu privire la excepțiile ridicate de contestatoare, organul de soluționare constată că, și în situația în care data înregistrată în RUC ar fi data de 27.08.2018 (așa cum susține petenta), și care ar reprezenta data începerii inspecției fiscale, cu consecința depășirii perioadei de derulare a acesteia, pe de o parte acest

fapt nu poate atrage nulitatea (anularea) deciziei de impunere, câtă vreme petenta nu a fost vătămată în drepturile sale, iar pe de altă parte la aceasta depășire ar fi contribuit chiar modul în care a înțeles societatea petentă să-și îndeplinească obligația legală de a colabora cu organele fiscale, prin întârzierea nejustificată de a depune la dispoziția acestora, documentele financiar contabile necesare desfășurării inspecției fiscale.

În ceea ce privește încălcarea regulilor de procedură privind drepturile și garanțiile recunoscute contribuabilului, prin contestația formulată petenta susține că i s-a încălcat dreptul la audiere, în sensul că în Decizia de impunere lipsește unul elementele obligatorii impuse de lege, respectiv mențiuni cu privire la audierea contribuabilului.

**În drept**, la art.130 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se prevede:

*“ART. 130 - Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat*

*(1) Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.*

*(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.*

*(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la discuția finală, notificând acest fapt organului de inspecție fiscală.*

*(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.*

*(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală.”*

În completarea și explicitarea acestor prevederi, în OANAF Nr. 3710/205 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală, Anexa 2 se precizează:

*“ANEXA 2*

### **INSTRUCȚIUNI**

*privind întocmirea Raportului de inspecție fiscală la persoane juridice*

**CAP. VI - Discuția finală cu contribuabilul/plătitorul**

**1. Sinteza punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului**

*În acest capitol se consemnează, în mod obligatoriu, numărul și data documentului prin care organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului /plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, precum și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.*

*Se fac mențiuni referitoare la formularea și comunicarea de către contribuabil/plătitor, în termenul legal/convenit, a punctului de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală sau, după caz, referitoare la notificarea prin care contribuabilul/plătitorul a înștiințat organele de inspecție fiscală asupra faptului că a renunțat la discuția finală.*

*De asemenea se prezintă o sinteză a punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, pentru fiecare impozit, taxă, contribuție pentru care s-au stabilit obligații fiscale principale suplimentare.*

*Punctul de vedere al contribuabilului/plătitorului se anexează la raportul de inspecție fiscală.*

*2. Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului*

*În acest capitol se prezintă rezultatul analizei efectuate de echipa de inspecție fiscală față de punctul de vedere al contribuabilului /plătitorului, atât în cazul în care acesta a fost prezentat în cadrul discuției finale, cât și în cazul în care acesta a fost depus ulterior, în termenul legal. Argumentele organelor de inspecție fiscală vor fi prezentate pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care contribuabilul/plătitorul a prezentat punctul său de vedere.”*

Potrivit textelor de lege citate, petenta are dreptul de a-și exprima în scris punctul de vedere asupra constatărilor și consecințelor fiscale înscrise de organele de inspecție fiscală în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, formatul Raportului de inspecție prevăzând în mod distinct acest aspect. Astfel că, o eventuală lipsă de comunicare a organelor de inspecție fiscală cu petenta, pe parcursul inspecției fiscale, nu poate fi considerată o încălcare a dreptului la apărare al petentei, acesta fiind asigurat de prevederea legală referitoare la modul de întocmire a raportului de inspecție fiscală, precum și de procedura obligatorie instituită de Codul de procedură fiscală, mai sus citată.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală, se reține că, la Capitolul V "Discuția finală", al acestuia, s-au consemnat toate aspectele cu privire la desfășurarea discuției finale cu reprezentantul legal al petentei, faptul că petenta nu a fost de acord cu constatările organelor de inspecție fiscală și că, în acest sens, a formulat un punct de vedere asupra acestor constatări. Cele prezentate în acest punct de vedere, au fost analizate și contrargumentate de organele de inspecție fiscală, toate acestea fiind consemnate în raportul de inspecție fiscală.

În aceste condiții, criticile petentei cu privire la încălcarea dreptului la apărare sunt nefondate și neîntemeiate.

## **Referitor la aspecte privind fondul contestației.**

### ***Cu privire la impozitul pe dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de ... lei***

*Cauza supusă soluționării este dacă societatea petenta datorează impozitul pe dividende stabilit suplimentar în sumă de ... lei, în condițiile în care cu ocazia depunerii contestației aceasta anexează în susținere documente neavute în vedere de organele de inspecție fiscală*

**În fapt**, urmare a verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozit pe dividende în sumă de ... lei, având în vedere înregistrările contabile efectuate prin creditul conturilor 542 "Avansuri spre decontare" și 4612 "Debitori LM", care au fost considerate ca neavând la bază documente justificative.

Prin contestația formulată petenta susține faptul că ridicările de numerar efectuate s-ar constitui în fapt ca fiind restituiri de împrumut, anexând documentele considerate relevante în dovedirea celor susținute.

**În drept**, la art. 67, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, se arată următoarele :

#### **"ART. 67**

*(1) Veniturile sub forma de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cota de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub forma de dividende revine persoanelor juridice, odata 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."*

La art.11 alin.(1) din același act normativ se prevăd următoarele:

#### **"ART. 11**

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

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 economicului 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.

Prin urmare la tratarea sumelor drept dividende, organele de inspecție fiscală trebuie să aibă în vedere faptul că ridicarea acestora din casieria unității este condiționată de existența documentelor contabile de justificare a plăților.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Stabilirea impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice a avut la bază constatările inspectorilor antifraudă din cadrul DRAF 5 Deva, care au avut în vedere înregistrările contabile efectuate, considerate ca neavând la bază documente justificative.

În plus față de constatările acestora, cu ocazia inspecției fiscale s-a stabilit baza impozabilă a acestui impozit în limita profitului net înregistrat de petentă.

Cu ocazia susținerii orale a contestației din data de 09.05.2019, petenta arată faptul că ridicările de numerar efectuate de către administratorul societății s-au constituit în intenția acestui ca fiind restituiri de împrumut, iar modalitatea în care aceste operațiuni se regăsesc înregistrate în mod eronat în contul 4621 nu poate fi reținută ca o culpa exclusivă a administratorului și de natura a genera aprecierea acestor sume ca dividende și impunerea de obligații fiscale specifice situației distribuirii lor de către societatea comercială.

Totodată, pentru a face dovada stării de fapt fiscale, petenta depune în fotocopie, contractele de împrumut prin care Laza Calin Mircea împrumută Societatea X și extras de cont sau chitanta depunere numerar, privind aceeași operațiuni, documente prin care aceasta înțelege să își probeze afirmațiile potrivit cărora ridicările de numerar efectuate s-ar constitui în fapt ca fiind restituiri de împrumut.

Prin adresa nr. .../16.05.2019, organul de soluționare a contestației, având în vedere prevederile art. 276 alin (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, solicită organelor de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara - AIF să se pronunțe asupra documentelor depuse în probațiune de petentă cu ocazia susținerii orale a contestației.

Prin adresa răspuns nr. HDG\_AIF .../06.06.2019, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../10.06.2019, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara - AIF, reanalizează situația fiscală a petentei cu privire la acest impozit, constatând faptul că, ridicările de numerar efectuate, sunt, în fapt, restituiri de împrumuturi, pe care le-a acordat dl. LM în calitate de administrator, în baza contractelor de împrumut, societății X SRL.

Astfel organul de soluționare a contestației reține faptul că, în perioada 2013-2016, dl. LM administrator al societății X SRL, împrumută societatea X SRL cu suma de ... lei și aceeași sumă a fost retrasă din caseria societății de către acesta.

Având în vedere faptul că în susținerea contestației, petenta depune documente justificative prin care face dovada că ridicările de numerar efectuate, reprezintă în fapt, restituiri de împrumuturi acordate de administratorul societății, precum și faptul că organele fiscale din cadrul AJFP Hunedoara - organ fiscal de administrare care conduce evidența creanțelor fiscale ale petentei, în scopul exercitării activității de colectare a creanțelor fiscale și a modului de stingere a acestora – a procedat la recalcularea obligațiilor fiscale datorate de petent, în considerarea dispozițiilor art. 30 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se arată:

**“ART. 30**

***Competența materială și teritorială a organului fiscal central***

***(1) Pentru administrarea creanțelor fiscale și a altor creanțe datorate bugetelor prevăzute la art. 29 alin. (1) și (2), competența revine aceluia organ fiscal teritorial din cadrul A.N.A.F., stabilit prin ordin al președintelui***

A.N.A.F., în a cărei rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului/plătitorului.” , coroborat cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, care precizează:“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, prin prezenta decizie, urmează a se decide admiterea contestației depusă de societatea X SRL, pentru suma de ... lei lei, reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

### **Cu privire la TVA în sumă de ... lei.**

*Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina societății verificate TVA în sumă de ... lei, prin respingerea la deducere a TVA aferentă achiziției de bunuri și servicii, în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei nu reiese dacă organele de control au analizat dacă sunt îndeplinite toate condițiile prevăzute de lege pentru acordarea dreptului de deducere a TVA.*

**În fapt**, în urma verificărilor efectuate, organele de control au respins la deducere TVA în sumă totală de ... lei, înregistrată de societatea X SRL în evidențele financiar-contabile în baza unor facturi de achiziție bunuri și servicii având la furnizor datele societății T SRL, considerând că nu a intervenit exigibilitatea taxei, adică dreptul organului fiscal de de a solicita de la furnizor plata taxei către buget.

**În drept**, referitor la exercitarea dreptului de deducere a taxei de către o persoană înregistrată în scopuri de TVA sunt incidente dispozițiile art. 145 alin. (1) și (2) lit. a)-c) și art.146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

*(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

*[...]*

*(2) Orice persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile;*

*b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;*

*c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144<sup>1</sup>;*

*[...]*

*art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

*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;”*

Conform prevederilor legale mai sus citate, pentru ca o persoană înregistrată în scopuri de TVA să-și exercite dreptul de deducere a taxei, aceasta are obligația să justifice că bunurile/serviciile au fost achiziționate în mod real și sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv că serviciile au fost prestate în beneficiul său, în conformitate cu prevederile legale citate în speță, obligația de justificare revenind persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

Se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Din analiza raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat contestatoarei dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, motivațiile cuprinzând doar aspecte care vizează societatea care au emis facturile, astfel:

Din verificarea actelor și documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, acestea au constatat că, în perioada 01.01.2013 - 29.05.2015 , petenta a înregistrat în evidența contabilă achiziții de bunuri și servicii de la SC T SRL, în sumă totală de ... lei, valoare fără TVA în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

În ceea ce privește deducerea TVA aferenta s-a constatat că petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în valoare de ... lei, aferentă plăților efectuate de petentă către SC T SRL în valoare de ... lei , din care:

- suma de ... lei s-a efectuat în baza de chitante de plată cu numerar de ordinul a 5.000 lei sau până la 5.000 lei;
- suma de ... lei, în baza unor viramente bancare pe baza de ordine de plata bancare ;
- suma de ... lei, în baza de proces verbal de compensare .

Se face precizarea că pentru restul datoriei SC X SRL stinse prin procese verbale de compensare cu SC T SRL, SC X SRL nu si-a exercitat dreptul de deducere a taxei .

La SC T SRL a fost efectuată inspecția fiscală de către organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara care au încheiat Raportul de inspecție fiscală cu nr. F-HD ... 127.07.2016, taxa pe valoarea adăugată fiind verificată pe perioada 01.01.2012- 31.03.2016. Urmare a acestei

inspecții fiscale a fost stabilită TVA de plată suplimentară în sumă de ... lei, urmare a nedeclarării de către acest contribuabil a TVA în sumă de ... lei, care a fost înregistrată în evidența contabilă, aceasta obligație fiscală suplimentară fiind instituită prin Decizia de impunere cu nr. F-HD .../27.07.2016.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea petentă apreciază că în mod eronat echipa de control nu a acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii de la furnizorul T SRL, în sensul în care petenta a fost tratată ca și cum ar fi avut un avantaj fiscal de natura TVA, provenind din fraudă săvârșită de furnizorul T SRL, în vreme ce la acest furnizor starea de fapt a fost constatată ca și conținând operațiuni reale, neexistând vreo hotărâre penală definitivă care să stabilească faptul că acest furnizor în raport cu petenta a săvârșit vreo fraudă. Petenta invocă în susținere o parte din concluziile CJUE considerate aplicabile speței.

În vederea exercitării rolului său activ, organul de soluționare a contestației din cadrul DGRFP Timișoara, prin adresa nr. .../16.05.2019, a solicitat organelor fiscale din cadrul AJFP Hunedoara, precizări suplimentare cu privire la argumentul societății prin care se arată că starea de fapt constatată de inspecția fiscală la petentă este contradictorie celei de la furnizorul T SRL, în sensul în care petenta X SRL a fost tratată ca și cum ar fi avut un avantaj fiscal de natura TVA, provenit din fraudă săvârșită prin nedeclararea livrărilor de către furnizorul Topicana Com Serv SRL, coroborat cu invocarea faptului că în această situație la societatea X SRL nu a intervenit exigibilitatea taxei, în vreme ce la acest furnizor starea de fapt a fost constatată ca și conținând operațiuni reale, fiind consemnată în Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD .../27.07.2016, încheiat la furnizorul T SRL, care a generat TVA suplimentar de plată stabilit prin Decizia de impunere nr. F-HD .../27.07.2016, necontestată, astfel că la data prezentei, petentei i se pretinde plata unui TVA care a fost stabilit în sarcina T SRL, în anul 2016.

Prin adresa răspuns nr. HDG-AIF .../06.06.2019, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR-DGR .../10.06.2019, organele de inspecție fiscală consideră că în prezenta cauză, SC X SRL stia sau ar fi trebuit să stie de fraudă săvârșită de furnizorul SC T SRL, atâta vreme cât aceeași persoană administra cele două firme, astfel că un operator avizat precum X SRL ar fi putut acționa în relația cu furnizorul sau afiliat și administrat în comun T SRL, într-o manieră prudentă, iar în condițiile în care TVA aferentă tranzacțiilor nu a fost declarată de către SC T SRL către bugetul de stat, atunci SC X SRL știind de aceasta situație trebuia să nu își exercite dreptul de deducere a acestei TVA.

Organul de soluționare a contestației reține faptul că furnizorul T SRL cu toate că nu a declarat TVA aferentă tranzacțiilor cu X SRL, recunoaște obligația de plată aferentă acestor tranzacții, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-HD .../27.07.2016 și în consecință nu contestă

suma de ... lei, reprezentând TVA de plată înregistrată de contribuabil în evidența contabilă și nedeclarată la organul fiscal.

Cu toate că TVA în sumă de ... lei, înregistrat de furnizorul T SRL în evidența contabilă și nedeclarat la organul fiscal a fost stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. F-HD .../27.07.2016, organele de inspecție fiscală apreciază că beneficiarul final X SRL a abuzat de prevederile dispozițiilor legale privind modalitatea și condițiile care trebuie îndeplinite pentru a deduce TVA-ul aferent unor facturi emise doar prin refacturarea de către furnizorul care nu și-a îndeplinit obligațiile declarative privind TVA, considerând facturile generatoare de TVA deductibile emise în baza unor situații create artificial.

În mod eronat organele de inspecție fiscală apreciază ca nedeductibilă taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, motivat doar de faptul că prin nedeclararea de către furnizorul T SRL a livrărilor către organul fiscal de administrare competent, nu a intervenit exigibilitatea taxei, adică dreptul organului fiscal de a solicita de la furnizor plata taxei către buget, atâta timp cât organul fiscal și-a exercitat acest drept tocmai prin emiterea Deciziei de impunere nr. F-HD .../27.07.2016, prin care s-a stabilit în sarcina furnizorului TVA de plată.

În ceea ce privește considerentele CJUE, aceasta s-a pronunțat în repetate rânduri în sensul că: „*principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile*”. (Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 62, precum și Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 45).

Totodată, Curtea a deliberat că „*situația poate fi însă diferită dacă efectul încălcării unor astfel de cerințe de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite*” ( Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 71, precum și Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 46).

Or, așa cum reiese din dosar și astfel cum s-a arătat anterior, organele de control nu au făcut în raportul de inspecție fiscală, care a stat la baza deciziei contestate, nicio referire cu privire la cerințele de formă și de fond ale documentelor justificative.

De asemenea, rezultă dintr-o jurisprudență constantă că dreptul de deducere poate fi refuzat atunci când se stabilește, ținând seama de elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv. Conform articolului 273 primul paragraf din Directiva 2006/112, statele membre pot impune alte obligații decât cele prevăzute în această directivă pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni evaziunea.

În speță se reține jurisprudența comunitară în cauzele reunite C80/11 și C142/11, care au ca obiect cereri de pronunțare a unor hotărâri preliminare formulate în temeiul art. 267 TFUE, de Baranya Megyei

Bíróság și de Jász Nagykun Szolnok Megyei Bíróság (ambii din Ungaria). Cauzele reunite supuse dezbaterii, vizează practica autorităților fiscale naționale legate de refuzul acordării dreptului de deducere a taxei în cazul unui contribuabil, legat în mod corelativ de un comportament nelegal al emitentului facturilor aferente bunurilor livrate sau serviciilor prestate și pentru care se solicită exercitarea acestui drept.

În acest sens, se reglementează în mod explicit sarcina probei și ce obligație are persoana impozabilă de a se asigura cu privire la comportamentul legal al emitentului acestor facturi.

La punctele 47 și 48 din hotărârea dată în Cauza C- 277/2014 PPUH Stehcemp Curtea deliberează în sensul că 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, iar persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într - o fraudă privind TVA - ul stabilind că *„în astfel de împrejurări, în scopul celei de A șasea directive, persoana impozabilă în cauză trebuie să fie considerată participant la o asemenea fraudă, indiferent dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxabile pe care le efectuează în aval”*.

Se reține deci că jurisprudența comunitară a dispus că în situația în care se efectuează tranzacții fictive, iar persoana impozabilă știa sau trebuia să știe că participă la o fraudă fiscală, trebuie exclus caracterul real al operațiunii. Dar din documentele existente la dosar reiese că starea de fapt constatată de inspecția fiscală la petentă este contradictorie celei constatate la furnizorul T SRL, unde inspecția fiscală a stabilit ca TVA de plata suma de ... lei, considerând operațiunile relale.

Totodată organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferentă facturilor emise de furnizorul T SRL, fără însă a face precizări privind documentele justificative, respectiv privind îndeplinirea condițiilor de formă și de fond pentru deducerea taxei.

Așadar, organele de inspecție fiscală nu au verificat îndeplinirea de către societatea contestatoare a tuturor condițiilor, având caracter obligatoriu și totodată cumulativ, impuse de legea fiscală privind deductibilitatea TVA, nu au analizat operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, limitându-se doar la a constata că livrările nu au fost declarate de furnizor.

Date fiind cele prezentate anterior, în speță devin incidente prevederile art. 6, art. 7 alin. (3), art. 113 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

*„art. 6 - (1) 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 constatări complete asupra*

tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.

art. 7

[...]

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte. (...)"

„art. 113 Obiectul inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;

c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

e) solicitarea de informații de la terți;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;

h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal; (...)"

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate

actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale. Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere și va stabili corect baza de impunere, respectiv diferențele datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal.

De asemenea, organele de inspecție fiscală trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățite să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prin raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. F-.../04.12.2018 organele de inspecție fiscală nu au analizat și îndeplinirea condițiilor de formă pentru deducerea taxei în sumă de ... lei, se va face aplicarea dispozițiilor art. 279 alin. (3) și alin. (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*“(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.”*

și se va desființa parțial decizia de impunere contestată, pentru taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei, urmând ca organele fiscale competente, să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

## D E C I D E :

- *admiterea parțială* a contestației depusă de societatea X SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../04.12.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în

cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../04.12.2018, și care vizează suma de ... lei lei, reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice

- *desființarea parțială* a Deciziei de impunere nr. F-HD .../04.12.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../04.12.2018, cu privire la TVA în sumă de ... lei.

- Prezenta decizie se comunică la:

- X SRL

- AJFP Hunedoara cu respectarea prevederilor pct.7.6. din O.P.A.N.A.F. Nr. 3741/2015.

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

...  
DIRECTOR GENERAL,