

D E C I Z I A nr.2347 din 2019
privind soluționarea contestației formulate de
X SRL Hunedoara,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara
sub nr.**TMR_DGR .../27.11.2018.**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală prin adresa nr.HDG_AIF .../20.11.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr.TMR_DGR .../27.11.2018, asupra contestației formulate de societatea X SRL, cu sediul în ..., județ Hunedoara, înregistrată la ORC Hunedoara sub nr... și CUI ...

Contestația a fost înregistrată la A.J.F.P Hunedoara sub nr.HDG_REG .../05.11.2018 și nr.HDG_AIF .../05.11.2018.

Contestația este formulată împotriva **Deciziei de impunere nr.F-HD .../25.09.2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../25.09.2018, acte administrative fiscale emise de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... lei, **reprezentând:**

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - impozit pe veniturile din salarii
- ... lei - contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați
- ... lei - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați
- ... lei - contribuția asiguratorie de muncă.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport de data comunicării prin poștă a Deciziei de impunere nr.F-HD .../25.09.2018, respectiv data de 05.10.2018, conform confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei și data înregistrării la A.J.F.P. Hunedoara, respectiv data de 05.11.2018, așa cum reiese din ștampila Serviciului registratură aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Contestația îndeplinește cerințele care privesc semnătura reprezentantului legal, domnul Z, în calitate de administrator, în conformitate cu prevederile art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

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

I. Prin contestația formulată, societatea contestatoare solicită anularea deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale

aferele diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, arătând următoarele:

Cu privire la obligația fiscală privind taxa pe valoarea adăugată

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei înscrisă la rândul "regularizări taxă dedusă" din decontul de TVA, aferentă achiziționării unui mijloc de transport în luna 08 din anul 2009.

Ulterior reiterării constatările organelor de inspecție fiscală, societatea contestatoare detaliază motivele contestației, aducând în susținere următoarele motivații:

În data de 27 august 2009, societatea a achiziționat un mijloc de transport în valoare de ... EUR, respectiv ... lei, taxare inversă, în baza facturii nr.... emisă de către H.

Achiziția a fost declarată corect în decontul de TVA aferent lunii august 2009 la rândul "Achiziții intracomunitare pentru care cumpărătorul este obligat la plata TVA (taxare inversă), iar furnizorul este înregistrat în scopuri de TVA în statul membru din care a avut loc livrarea intracomunitară".

Ulterior, societatea a solicitat corectarea acestui decont, prin solicitarea nr.../24.03.2010, înregistrată la organul fiscal sub nr.../25.03.2010. Prin Decizia de corecție erori materiale din decontul de TVA D305 nr.../02.04.2010, societatea înregistrează eronat TVA de plată în sumă de ... lei, sumă care este achitată prin compensare cu TVA de recuperat.

Eroarea produsă în luna martie 2010 a fost corectată prin decontul de TVA pentru luna 02/2016, când societatea a declarat suma de ... lei, la rândul "regularizări taxă dedusă" din decont.

În continuare, petenta înțelege să invoce prevederile art.323 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, Ordinul nr.3604/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată, precum și prevederile art.110 și art.111 alin.(1) lit.c) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Față de cele arătate, petenta susține că în speța, termenul de prescripție a fost întrerupt în data de 25 martie 2010, iar potrivit prevederilor art.110, începe să curgă de la data de 1 iulie a anului următor celui pentru care se datorează obligația fiscală, adică de la data de 01 iulie 2011, și în consecință, corectarea erorii prin decontul lunii februarie 2016, s-a efectuat în termenul de prescripție de 5 ani.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă facturii fiscale nr.../09.10.2014 emisă de către T SRL din Buzău.

Factura de anulare a ajuns la societate, transmisă prin e-mail de furnizor doar în data de 30.08.2018, când s-au cerut explicații în acest sens, prezentându-se sub formă anexată - cu același număr și dată ca și factura înregistrată cu TVA aferentă în sumă de ... lei, dar fără să conțină datele de identificare a cumpărătorului, fără valoare și fără semnături de primire.

Privitor la această înregistrare, societatea susține că poate cel mult să înregistreze prin măsura trasată, factura de anulare sub forma transmisă în

luna august, luna primirii acesteia de la furnizor prin e-mail, conform celor transmise și în timpul controlului.

Cu privire la obligația fiscală privind impozitul pe profit

Facturile nr.1977 și 1978 emise de către P SRL în data de 31.12.2012, au fost înregistrate de către societate în luna ianuarie 2014 când au fost comunicate, odată cu hotărârea judecătorească pentru somație de plată, facturile nefiind comunicate sub o altă formă pentru a le putea înregistra.

Petenta susține că nu comentează asupra datei de emiteră a acestor facturi, arătând că îi vine greu să creadă că au fost întradevăr emise.

Ca urmare, consideră oportună și legală înregistrarea acestora, raportarea la decontul de TVA și efectele asupra impozitului pe profit, suma de ... lei reprezentând cheltuieli aferente unui exercițiu financiar precedent dar neînregistrate în absența facturilor și deductibile la calculul impozitului pe profit, la data primirii și înregistrării, conform documentelor puse la dispoziție în timpul controlului.

Cu privire la obligația fiscală privind contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați

Raportat la măsurile dispuse de către ITM prin ambele procese verbale, obligația fiscală se calculează maxim până la data de 31.03.2018, după această dată angajații care ar fi putut fi vizați de măsurile dispuse erau cuprinși deja în declarații și măsurile dispuse vizează maxim această dată.

Astfel, suma totală corespunzătoare a fi considerată drept debit pentru contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, aferentă perioadei indicată în ambele procese verbale pentru fiecare persoană în parte și pentru care au fost aplicate măsuri corective, este de ... lei, conform calculului desfășurat anexat și efectuat în strictă concordanță cu prevederile legale în vigoare.

Cu privire la obligația fiscală privind contribuția pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați

Așa cum a reținut mai sus, petenta arată că obligația fiscală se calculează maxim până la data de 31.03.2018.

Astfel, suma totală corespunzătoare a fi considerată drept debit pentru contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, aferentă perioadei indicată în ambele procese verbale pentru fiecare persoană în parte și pentru care au fost aplicate măsuri corective este de ... lei, conform calculului desfășurat anexat și efectuat în strictă concordanță cu prevederile legale în vigoare.

Cu privire la obligația fiscală privind contribuția asiguratorie pentru muncă

Așa cum a reținut mai sus, petenta arată că obligația fiscală se calculează maxim până la data de 31.03.2018.

Astfel, suma totală corespunzătoare a fi considerată drept debit pentru contribuția asiguratorie pentru muncă, aferentă perioadei indicată în ambele procese verbale pentru fiecare persoană în parte și pentru care au fost

aplicate măsuri corective este de ... lei, conform calculului desfășurat anexat și efectuat în strictă concordanță cu prevederile legale în vigoare.

Cu privire la obligația fiscală privind impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor

Așa cum a reținut mai sus, petenta arată că obligația fiscală se calculează maxim până la data de 31.03.2018.

Astfel, suma totală corespunzătoare a fi considerată drept debit pentru impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, aferentă perioadei indicată în ambele procese verbale pentru fiecare persoană în parte și pentru care au fost aplicate măsuri corective este de ... lei, conform calculului desfășurat anexat și efectuat în strictă concordanță cu prevederile legale în vigoare.

Calculul desfășurat și documentele justificative anexate pentru punctele 4, 5, 6 și 7 cu privire la măsurile dispuse de către ITM și contestate în instanță:

- sumele specificate sunt calculate corespunzător numărului de zile specificat de către ITM în măsurile dispuse prin PV pentru fiecare persoană în parte, cuprinse în intervalul 01.01.2018 - 31.03.2018;

- pentru zilele specificate de către ITM în măsurile dispuse prin PV aferente anului fiscal 2017, conform celor anexate rezultă:

- impozit pe venituri salariale ... lei

- contribuția individuală de asigurări sociale asigurați ... lei

- contribuția de asigurări sociale angajator ... lei

- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale .. lei

- contribuția pentru asigurări sociale de sănătate asigurați ... lei

- contribuția pentru asigurări sociale de sănătate angajator ... lei

- contribuția individuală de asigurări pentru somaj asigurați ... lei

- contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale ... lei

- s-au anexat la punctul de vedere înaintat în timpul controlului, pentru fiecare lună din perioada cuprinsă în măsurile dispuse prin ambele PV, respectiv decembrie 2017, ianuarie 2018 - martie 2018: pontaj, stat de plată, proiect declarație rectificativă, declarația inițială depusă, vizate și ștampilate de către administratorul societății pentru conformitate cu originalul, precum și calculele justificative desfășurate pentru fiecare lună și cumulat pe tipuri de contribuții și impozite cu un total debit presupus de ... lei, vizate și ștampilate de către administratorul societății.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../25.09.2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-HD .../25.09.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara, au consemnat următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit: 01.01.2013 - 31.01.2017.

În luna ianuarie 2014, societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții de servicii constând în paza incintei Parcului Industrial unde deține în concesiune un spațiu, iluminatul drumului principal de acces, altele asemenea, având ca documente justificative un număr de trei facturi emise sub antetul P SRL Hunedoara.

Organele de inspecție fiscală au solicitat informații scrise terțului P SRL Hunedoara, prin adresa nr.../15.06.2018.

Furnizorul a răspuns prin adresa nr.../13.07.2018, la care a anexat documente constând în facturi, fișa partenerului, contractul încheiat între cele două părți, acte adiționale la contract precum și notificarea de radiere a contractului. Pe baza documentelor prezentate și a declarației scrise a administratorului furnizorului, între cei doi parteneri au avut loc tranzacții până în luna martie 2013, contractul de concesiune fiind reziliat începând cu data de 19.04.2013.

În timpul inspecției s-a analizat calitatea de documente justificative a facturilor prezentate în copie certificată pentru conformitate cu originalul, constatând că facturile nr.1977 și 1978 emise de P SRL Hunedoara, înregistrate în evidența contabilă în luna ianuarie 2014, au înscrisă ca dată de emisie, data de 31.12.2012.

Acestea au făcut obiectul unui litigiu între cei doi parteneri, litigiu care a fost finalizat la începutul anului fiscal 2014 când societatea a avut obligația, dispusă prin sentința judecătorească, să recunoască serviciile înscrise în documentele în discuție.

Astfel, în luna ianuarie 2014, societatea a înregistrat în conturile de cheltuieli suma de ... lei reprezentând contravaloare servicii prestate de furnizorul P SRL Hunedoara, cheltuieli aferente unui an fiscal precedent, exercitându-și dreptul de deducere, prin declarația anuală privind impozitul pe profit, a cheltuielilor în sumă de ... lei, în condițiile în care nu sunt destinate realizării de venituri impozabile în acest an fiscal.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au reținut că societatea a diminuat baza profitului impozabil în anul fiscal 2014 cu suma de ... lei reprezentând cheltuieli care nu îndeplinesc condițiile de deductibilitate prevăzute de Codul fiscal.

Prin declarația privind impozitul pe profit pentru anul fiscal 2014 înregistrată la organul fiscal sub nr.../25.02.2015, societatea a declarat pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de ... lei, care în timpul inspecției s-a diminuat cu suma de ... lei.

Temei de drept:

- art.19 alin.(1) și alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art.6 alin.(1), art.64 alin.(1) și alin.(2), art.72, art.73 alin.(1) și art.118 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată: 01.04.2013 - 31.05.2018.

a) În anii fiscali 2014 și 2015, societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții de bunuri de la T SRL Buzău.

În urma analizei operațiunilor declarate de societate prin declarațiile informative, comparativ cu cele declarate de furnizor, s-au identificat neconcordanțe în anul fiscal 2014, baza de impozitare în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au solicitat informații scrise de la furnizor, prin solicitarea nr.../15.06.2018. Comparând documentele justificative transmise ca răspuns, cu documentele identificate în evidența contabilă a societății petente, s-a constatat că petenta a înregistrat în evidența contabilă, în data de 09.10.2014, factura cu nr...., reprezentând contravaloare tablă, cuie, plasă de aluminiu, adeziv, aerator special, având valoarea fără TVA în sumă de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei, societatea exercitându-și dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată prin decontul de TVA.

Organele de inspecție fiscală au reținut că factura nu s-a identificat în documentele justificative transmise de furnizor, motiv pentru care au solicitat atât petentei cât și furnizorului, informații suplimentare în legătură cu realitatea operațiunilor înscrise în factura nr.../09.10.2014.

Conform documentelor transmise de T SRL Buzău, factura nr.../09.10.2014 a fost anulată în aceeași zi în care a fost emisă.

În vederea stabilirii stării de fapt reale, organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentantului legal al societății petente să formuleze răspuns la întrebarea adresată prin nota explicativă, însoțit de documente justificative care să ateste realitatea aprovizionării cu bunuri constând în materiale de construcții, respectiv documente care să ateste efectuarea transportului acestor bunuri, din care să reiasă date de identificare a delegatului/delegaților și a mijlocului de transport, documente care să ateste intrarea în gestiune, persoanele care au efectuat primirea în gestiune, documente care să ateste destinația acestor bunuri din care să reiasă persoanele care au eliberat din gestiune bunurile, lucrările în scopul cărora au fost achiziționate, beneficiarul acestor lucrări, documente de plată dacă acestea au fost achitate.

Pe baza documentelor justificative în baza cărora s-au efectuat înregistrările în contabilitate, a documentelor puse la dispoziție de furnizor precum și a explicațiilor scrise formulate la nota explicativă, însoțită de documente justificative, s-a constatat că societatea petentă a înregistrat în evidența contabilă în mod eronat achiziții de bunuri aferent cărora și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, în condițiile în care tranzacțiile nu au avut loc, bunurile nu au intrat în gestiunea societății.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea petentă nu are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, fără a deține un document justificativ conform legii și fără să facă dovada operațiunilor taxabile în scopul realizării cărora și-a exercitat acest drept.

b) În luna februarie 2016, societatea a înregistrat în jurnalul de cumpărări achiziții de bunuri și servicii aferent cărora și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Prin Decontul de TVA pentru luna februarie 2016, societatea a declarat total taxă dedusă în sumă de ... lei.

Analizând diferența dintre taxa dedusă prin decont și taxa deductibilă înscrisă în jurnalul de cumpărări, diferența în sumă de ... lei s-a constatat că a fost înscrisă la randul "regularizări taxă dedusă" din decont și reprezintă taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziționării unui mijloc de transport în luna august 2009.

Achiziția a fost declarată prin Decontul lunii august 2009, după care societatea a solicitat corectarea acestui decont, prin solicitarea nr.../24.03.2010 înregistrată la organul fiscal sub nr.../25.03.2010.

Prin Decizia de corecție erori materiale din Decontul de TVA nr.../02.04.2010, societatea înregistrează TVA de plată în sumă de ... lei, suma pe care în luna februarie 2016 o stornează prin creditarea contului contabil 4424 "TVA de recuperat" în contrapartidă cu debitarea contului contabil 628 "Alte cheltuieli cu servicii prestate de terți", cu suma minus ... lei.

Organele de inspecție fiscală au reținut că societatea a diminuat baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată cu suma de ... lei, fapt ce a condus la diminuarea obligației de plată a taxei cu suma de ... lei.

Pe baza celor prezentate s-a constatat că societatea nu a respectat termenul de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale, termen în cadrul căruia ar fi avut dreptul de a corecta eventuale erori materiale din decontul de taxa pe valoarea adăugată aferent unei perioade anterioare celei supuse inspecției fiscale.

Organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată TVA în sumă de ... lei aferentă bazei de impozitare în sumă de ... lei.

c) În baza facturii nr.../02.06.2016 emisă de D SA București, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă cheltuielilor în sumă de ... lei reprezentând contravaloare achiziții de bunuri: televizor, ladă frigorifică, dulap, masă de călcat, termometru analog, set 4 perne scaun, hotă încorporabilă decorativă rustică și alte astfel de bunuri, cheltuieli pentru care în timpul inspecției nu s-au identificat activitățile economice în scopul cărora au fost efectuate.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea petentă nu are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Temei de drept:

- art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art.297 alin.(4) lit.a) și art.323 alin.(3) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art.6 alin.(1), art.64 alin.(1) și alin.(2), art.72, art.73 alin.(1) și art.118 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Cu privire la impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor:

01.01.2018 - 31.05.2018.

Societatea a fost verificată de organe de control din cadrul Inspecției Muncii - Inspectoratul Teritorial de Muncă Hunedoara care, prin adresa nr.../04.07.2018 înregistrată la A.J.F.P. Hunedoara sub nr.HDG_AIF .../05.07.2018 a transmis organelor de inspecție fiscală următoarele documente:

- proces verbal de control nr... din data de 20.03.2018 și procesul verbal de constatare și sancționare a contravențiilor deria HD nr.../20.03.2018
- proces verbal de control nr.../23.05.2018 și procesul verbal de constatare și sancționare a contravențiilor seria HD nr.../23.05.2018.

Organele de control din cadrul ITM Hunedoara au constatat că societatea a desfășurat activitate cu personal pentru care nu s-a făcut dovada deținerii de contracte individuale de muncă.

Pentru persoanele aflate în această situație, în anexele la procesele verbale sunt prezentate datele de identificare ale salariaților și perioadele în care organele de control din cadrul ITM au constatat, în urma investigațiilor efectuate în limita competențelor, că au desfășurat astfel de activități. Pe baza acestor informații coroborate cu documentele privind evidența contabilă a societății, cu informațiile înscrise în Revisal, organele de inspecție fiscală au determinat obligațiile fiscale cu care a fost prejudiciat bugetul general consolidat al statului, prin faptele savârșite de societate, așa cum au fost prezentate în actele de control încheiate de ITM.

Organele de control din cadrul ITM au făcut dovada că persoanele înscrise în actele de control au desfășurat activitate în cadrul societății contra unui venit pentru care datorează impozit pe venit și contribuții sociale obligatorii.

Pentru salariații care au realizat venituri în cadrul societății lucrând fără documente legale așa cum au constatat organele de control din cadrul ITM Hunedoara, în timpul inspecției fiscale s-a stabilit impozitul pe salarii datorat de societate prin reținere la sursă.

Astfel, pentru un număr de cinci salariați identificați în luna martie din anul fiscal 2018 fără documente legale în timpul controlului desfășurat de ITM și finalizat cu încheierea Procesului verbal de control nr.../20.03.2018, organele de inspecție fiscală au determinat un impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de ... lei, după cum urmează:

- pentru numărul de zile lucrate fără contract individual de muncă stabilite pentru fiecare salariat de organele de control din cadrul ITM, s-a stabilit un venit brut în sumă totală de ... lei, prin aplicarea prevederilor HG nr.../2017 pentru stabilirea salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată;
- cei cinci salariați dețin la data inspecției contracte individuale de muncă încheiate cu societatea, sunt înscrși în foaia colectivă de prezență și statul de salarii întocmit pentru luna martie 2018, au beneficiat de deducerea personală prevăzută de Codul fiscal, în vigoare la această perioadă;

- pentru perioada în care organele de control din cadrul ITM Hunedoara au constatat ca aceștia au desfășurat activitate fără documente legale, din venitul brut în sumă de ... lei au fost deduse contribuțiile sociale obligatorii (contribuția de asigurări sociale și contribuția de asigurări sociale de sănătate) rezultând un venit impozabil în sumă de ... lei, asupra căruia s-a aplicat cota de 10% prevăzută de Codul fiscal.

În mod similar, pentru salariații prezentați în Procesul verbal de control nr.../23.05.2018 de organele de control din cadrul ITM că au desfășurat activitate fără documente legale, s-a calculat de către organele de inspecție fiscală un impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă totală de ... lei, după cum urmează:

- s-a determinat venitul brut aferent zilelor stabilite de organele de control din cadrul ITM, pentru fiecare persoană în parte pentru care s-a constatat că a desfășurat activitate fără documente legale, având în vedere salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată;

- din venitul brut în sumă de ... lei s-au dedus contribuțiile sociale obligatorii în sumă de ... lei și deducerile personale în sumă de ... lei, rezultând un venit impozabil în sumă de ... lei, asupra căruia s-a aplicat cota de 10% prevăzută de Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au reținut că societatea a diminuat, în perioada ianuarie - martie 2018, prin faptele constatate de ITM Hunedoara prin cele doua acte de control, baza de impozitare a impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor cu suma de ... lei aferent căreia în timpul inspecției s-a stabilit un impozit suplimentar în sumă de ... lei.

Cu privire la contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați: 01.01.2018 - 31.05.2018.

Organele de inspecție fiscală reiterează constatările de la impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, determinând baza de calcul a contribuției de asigurări sociale, astfel:

- pentru salariații înscrisi în anexa la Procesul verbal de control nr.../20.03.2018 încheiat de ITM Hunedoara, s-a determinat un venit brut în sumă de ... lei aferent căruia contribuția de asigurări sociale datorată este în sumă de ... lei;

- pentru salariații înscrisi în anexa la Procesul verbal de control nr.../23.05.2018 încheiat de ITM Hunedoara, s-a determinat un venit brut în sumă de ... lei aferent căruia contribuția de asigurări sociale datorată este în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au reținut că societatea a diminuat, în perioada ianuarie - martie 2018, prin faptele constatate de ITM Hunedoara prin cele doua acte de control, baza de impozitare a contribuției de asigurări sociale cu suma de ... lei aferent căreia în timpul inspecției s-a stabilit contribuția de asigurări sociale suplimentară în sumă de ... lei.

Cu privire la contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați: 01.01.2018 - 31.05.2018.

Organele de inspecție fiscală au determinat baza de calcul a contribuției de asigurări sociale de sănătate, astfel:

- pentru salariații înscriși în anexa la Procesul verbal de control nr.../20.03.2018 încheiat de ITM Hunedoara, s-a determinat un venit brut în sumă de ... lei aferent căruia contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată este în sumă de ... lei;
- pentru salariații înscriși în anexa la Procesul verbal de control nr.../23.05.2018 încheiat de ITM Hunedoara, s-a determinat un venit brut în sumă de ... lei aferent căruia contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată este în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au reținut că societatea a diminuat, în perioada ianuarie - martie 2018, prin faptele constatate de ITM Hunedoara prin cele doua acte de control, baza de impozitare a contribuției de asigurări sociale de sănătate cu suma de ... lei aferent căreia în timpul inspecției s-a stabilit contribuția de asigurări sociale de sănătate suplimentară în sumă de ... lei.

Cu privire la contribuția asiguratorie pentru muncă: 01.01.2018 - 31.05.2018.

Organele de inspecție fiscală au determinat baza de calcul a contribuției asiguratorie pentru muncă, astfel:

- pentru salariații înscriși în anexa la Procesul verbal de control nr.../20.03.2018 încheiat de ITM Hunedoara, s-a determinat un venit brut în sumă de ... lei aferent căruia contribuția asiguratorie pentru muncă datorată este în sumă de ... lei;
- pentru salariații înscriși în anexa la Procesul verbal de control nr.../23.05.2018 încheiat de ITM Hunedoara, s-a determinat un venit brut în sumă de ... lei aferent căruia contribuția asiguratorie pentru muncă datorată este în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au reținut că societatea a diminuat, în perioada ianuarie - martie 2018, prin faptele constatate de ITM Hunedoara prin cele doua acte de control, baza de impozitare a contribuției asiguratorie pentru muncă cu suma de ... lei aferent căreia în timpul inspecției s-a stabilit contribuția asiguratorie pentru muncă suplimentară în sumă de ... lei.

Temei de drept:

- art.76 alin.(1), art.77 alin.(1), art.78 lin.(1) și alin.(2) lit.a) și art.147 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art.155 alin.(1) lit.a), art.156 lit.a), art.157 alin.(1) lit.a) și art.168 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art.138 lit.a), art.137 alin.(1) lit.a), art.139 alin.(1) lit.a) și art.146 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- art.220¹ lit.a), art.220² alin.(1), art.220³ și art.220⁴ alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art.6 alin.(1), art.64 alin.(1) și alin.(2), art.72, art.73 alin.(1) și art.118 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.
- Hotărârea Guvernului nr.846/2017 pentru stabilirea salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată.

III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatoare și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

A. Referitor la contestarea Deciziei de impunere nr.F-HD .../25.09.2018, sub aspectul impozitului pe profit, se rețin următoarele:

Prin Decizia de impunere nr.F-HD .../25.09.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../25.09.2018, au fost stabilite următoarele obligații fiscale principale, în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - impozit pe veniturile din salarii
- ... lei - contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați
- ... lei - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați
- ... lei - contribuția asiguratorie de muncă.

Prin contestație, societatea a înțeles să formuleze obiecțiuni cu privire la reconsiderarea operațiunilor de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal a contravalorii prestărilor de servicii aferente unui exercițiu financiar precedent, dar neînregistrate în absența facturilor și deductibile la calculul impozitului pe profit, la data primirii și înregistrării.

Potrivit constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../25.09.2018, cheltuielile în sumă de ... lei, reprezentând contravaloare prestări servicii facturate de P SRL Hunedoara, au fost considerate de organele de inspecție fiscală nedeductibile fiscal la calculul masei profitului impozabil aferent anului 2014, în condițiile în care, societatea a înregistrat aceste cheltuieli în alt an fiscal decât în cel în care serviciile au fost efectiv prestate.

Întrucât, prin declarația privind impozitul pe profit pentru anul fiscal 2014 înregistrată la organul fiscal sub nr../25.02.2015, societatea a declarat pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală cu cheltuielile în sumă de ... lei, reprezentând contravaloare prestări servicii facturate de P SRL Hunedoara.

Se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările, potrivit cărora:

“Rezultatul inspecției fiscale

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

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.(...)

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

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

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

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

Întrucât, în ceea ce privește obligația fiscală principală de natura impozitului pe profit, organele de inspecție fiscală nu au stabilit diferențe, au procedat la emiterea Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscală nr.F-HD .../25.09.2018 și care cuprinde toate constatările în legătură cu perioada și obligația fiscală principală de natura impozitului pe profit, verificată, respectiv motivele de fapt și drept care au condus la reconsiderarea operațiunilor de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal a contravalorii prestărilor de servicii înregistrate în alt an fiscal decât în cel în care serviciile au fost efectiv prestate și care a avut ca efect diminuarea pierderii fiscale de înregistrată de societatea cu contravaloarea cheltuielile în sumă de ... lei.

Ca urmare, procedura de contestare a reconsiderării operațiunilor de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal a contravalorii prestărilor de servicii facturate de P SRL Hunedoara, fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale, se poate realiza numai prin contestație formulată Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscală nr.F-HD .../25.09.2018 - în care este înscrisă acestea, având în vedere că prin Decizia de impunere nr.F-HD .../25.09.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor

de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, nu s-a analizat obligația fiscală principală de natura impozitului pe profit.

În drept, în conformitate cu prevederile art.269 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare: *“Forma și conținutul contestației*

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: (...)

b) obiectul contestației; (...)

(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”

Potrivit prevederilor pct.11.1. din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art.279 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca: (...)

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat; (...)”

Față de cele prezentate, în condițiile în care, prin Decizia de impunere nr.F-HD .../25.09.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, nu s-a analizat obligația fiscală principală de natura impozitului pe profit, rezultă că, pentru capătul de cerere privind cheltuielile în sumă de ... lei reprezentând contravaloarea prestărilor de servicii facturate de P SRL Hunedoara, contestația formulată urmează a fi respinsă ca fără obiect, D.G.R.F.P. Timișoara, ca organ competent conform art.272 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, urmând a proceda la analizarea contestației în ceea ce privește obligațiile fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere nr.F-HD .../25.09.2018.

B. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se poate investi cu soluționarea pe fond, în condițiile în care, societatea contestatoare nu a respectat dispozițiile obligatorii ale art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv prin contestația formulată nu a prezentat motivele de fapt și de drept care să se refere la fondul cauzei.

În fapt, din verificarea îndeplinirii condițiilor de procedură, organul de soluționare a contestației a constatat faptul că, în cuprinsul contestației formulată de **X SRL**, nu sunt invocate temeieri de drept și nu sunt prezentate argumente de fapt sau dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală conform art.73, care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au reținut următoarele deficiențe:

- în baza facturii nr.../02.06.2016 emisă de D SA București, reprezentând contravaloare achiziții de bunuri (televizor, ladă frigorifică, dulap, masă de călcat, termometru analog, set 4 perne scaun, hotă încorporabilă decorativă rustică și alte astfel de bunuri), societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... lei;
- în timpul inspecției nu s-au identificat activitățile economice în scopul cărora au fost efectuate, ca urmare, societatea nu are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Astfel, referitor la constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, inclusă în suma contestată, prin contestația formulată, societatea petentă nu aduce niciun argument de fapt și de drept și nu depune niciun document în susținerea contestației prin care să infirme aceste constatări.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile Titlului VIII - Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

Art.269 *“Forma și conținutul contestației*

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: (...)

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; (...).”

Totodată, sunt incidente și prevederile pct.11.1. lit.b) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“Contestația poate fi respinsă ca: (...)

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației; (...).”

coroborate cu prevederile pct.2.5. și pct.2.6. din același act normativ:

2.5. *“Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.*

2.6. *“Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”*

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că prin contestație petenta trebuie să indice atât motivele de fapt cât și de drept, în termenul în care se poate formula și contestația, respectiv 30 de zile de la data comunicării actului atacat, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

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

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

Din cele ce preced, se reține că în cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte elemente necesare, **motivele de fapt și de drept** pentru care petenta înțelege să conteste actul administrativ fiscal.

În situația în care această cerință nu este îndeplinită, organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarii cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

Astfel, analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, **cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei**. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

Arătarea motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină fiecare capăt de cerere din cuprinsul contestației, contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației. Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile deduse judecării.

Indicarea motivelor de fapt constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse judecării.

Motivarea trebuie să fie, în același timp, suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentului.

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentei, în sensul că petenta trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecării.

Așadar, **motivele de fapt și de drept** constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

În lipsa menționării în contestație a motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină contestația, organul de soluționare nu are posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante care au determinat petenta să formuleze contestația.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale.

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 *“cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art.250 *“dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

Totodată, prin Decizia nr.3250/2010 din Dosarul 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale faptul că motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termenul în care se poate și formula contestația administrativă, iar nedeținerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că **X SRL**, deși contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-HD .../25.09.2018, conform prevederilor pct.2.5. din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră *“Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”*, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de **X SRL**, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind

aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

C. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară aferentă achiziționării unui mijloc de transport în luna august 2009, în condițiile în care prin decontul lunii februarie 2016, societatea petentă a corectat operațiuni înregistrate și declarate prin decontul lunii august 2009, nerespectând termenul de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale prevăzut de Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, prin Decontul de TVA pentru luna februarie 2016, la rubrica "regularizări taxă dedusă" societatea a înscris TVA în sumă de ... lei aferentă achiziționării unui mijloc de transport în luna august 2009.

Achiziția a fost declarată prin Decontul de TVA pentru luna august 2009.

Ulterior, prin solicitarea nr.../24.03.2010 înregistrată la organul fiscal sub nr.4.../25.03.2010, societatea a înțeles să solicite corectarea Decontului de TVA pentru luna august 2009.

Prin Decizia nr.../02.04.2010 de corecție erori materiale din Decontul de TVA, societatea înregistrează TVA de plată în sumă de ... lei, TVA pe care în luna februarie 2016 o stornează prin creditarea contului contabil 4424 "TVA de recuperat" în contrapartidă cu debitarea contului contabil 628 "Alte cheltuieli cu servicii prestate de terți".

Organele de inspecție fiscală au reținut că societatea nu a respectat termenul de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale, termen în cadrul căruia ar fi avut dreptul de a corecta eventuale erori materiale din decontul de TVA aferent unei perioade anterioare celei supuse inspecției fiscale, motiv pentru care au stabilit suplimentar de plată TVA în sumă de ... lei.

În drept, referitor la dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă, sunt incidente prevederile **art.301** din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

"(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art.316, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art.297 - 300.

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art.299, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități

sau printr-un decont ulterior, dar în cadrul termenului de prescripție prevăzut în Codul de procedură fiscală. (...)"

Totodată, referitor la **Decontul de taxă, art.323** din același act normativ, prevede:

"(3) Datele înscrise incorect într-un decont de taxă se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare și se vor înscrie la rândurile de regularizări".

Conform Ordinului președintelui ANAF nr.3604/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată:

"ANEXA 1 Instrucțiuni de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată (...)

4. Corectarea erorilor materiale din decontul de taxă pe valoarea adăugată se poate face în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale prevăzut de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare."

În ceea ce privește prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale în materia taxei pe valoarea adăugată, aferente creanțelor fiscale născute în anul 2009, la art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

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

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

Având în vedere aceste dispoziții legale și ținând cont că societatea petentă corectează taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă achiziționării unui mijloc de transport în luna august 2009, prin înscrierea acesteia în Decontul de TVA pentru luna februarie 2016, la rubrica "regularizări taxă dedusă", sunt aplicabile dispozițiile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor art.91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

iar potrivit art.23 din același act normativ:

"Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

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

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

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

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul dreptului de a stabili obligații fiscale reprezentând taxa pe valoarea adăugată se constată că aceasta este în strânsă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor art.156¹ “Perioada fiscală” și art.156² “Decontul de taxă” din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art.156¹ “(1) Perioada fiscală este luna calendaristică.

(2) Prin excepție de la prevederile alin.(1), perioada fiscală este trimestrul calendaristic pentru persoana impozabilă care în cursul anului calendaristic precedent a realizat o cifră de afaceri din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere și/sau neimpozabile în România conform art.132 și 133, dar care dau drept de deducere conform art.145 alin.(2) lit.b), care nu a depășit plafonul de 100.000 euro al cărui echivalent în lei se calculează conform normelor, cu excepția situației în care persoana impozabilă a efectuat în cursul anului calendaristic precedent una sau mai multe achiziții intracomunitare de bunuri”.

Art.156² “(1) Persoanele înregistrate conform art.153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art.153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art.1471 alin.(2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.”

Astfel, în cazul taxei pe valoarea adăugată, **termenul de prescripție a dreptului de stabilire a creanțelor fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care petenta avea obligația de a depune decontul de TVA.**

Rezultă că, pentru taxa pe valoarea adăugată declarată prin Decontul de TVA pentru luna august 2009 termenul de depunere a decontului de TVA este

data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă, astfel că termenul de prescripție, în conformitate cu prevederile art.91 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, anterior explicitat, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care societatea petentă avea obligația de a depune decontul de TVA, respectiv de la data de **01.01.2010**.

Prin urmare, termenul de prescripție a dreptului de stabilire a creanțelor fiscale, în ceea ce privește luna august 2009, a început să curgă de la data de 01.01.2010, astfel că dreptul petentei de a corecta taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă achiziționării unui mijloc de transport în luna august 2009 prin înscrierea acesteia în Decontul de TVA pentru luna februarie 2016, la rubrica "regularizări taxă dedusă", era prescris, societatea acționând în afara termenului de prescripție calculat conform prevederilor legale incidente în materie.

Referitor la susținerea petentei potrivit căreia, termenul de prescripție a fost întrerupt în data de 25 martie 2010, conform art.111 alin.(1) lit.c) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, iar potrivit prevederilor art.110 din același act normativ, începe să curgă de la data de 1 iulie a anului următor celui pentru care se datorează obligația fiscală, adică de la data de 01 iulie 2011, și în consecință, corectarea erorii prin decontul lunii februarie 2016, s-a efectuat în termenul de prescripție de 5 ani, se rețin următoarele:

- Art.6 din Noul Cod Civil, prevede:

"Aplicarea în timp a legii civile

(1) Legea civilă este aplicabilă cât timp este în vigoare. Aceasta nu are putere retroactivă.

(2) Actele și faptele juridice încheiate ori, după caz, săvârșite sau produse înainte de intrarea în vigoare a legii noi nu pot genera alte efecte juridice decât cele prevăzute de legea în vigoare la data încheierii sau, după caz, a săvârșirii ori producerii lor.

(3) Actele juridice nule, anulabile sau afectate de alte cauze de ineficacitate la data intrării în vigoare a legii noi sunt supuse dispozițiilor legii vechi, neputând fi considerate valabile ori, după caz, eficace potrivit dispozițiilor legii noi.

(4) Prescripțiile, decăderile și uzucapiunile începute și neîmplinite la data intrării în vigoare a legii noi sunt în întregime supuse dispozițiilor legale care le-au instituit.

(5) Dispozițiile legii noi se aplică tuturor actelor și faptelor încheiate sau, după caz, produse ori săvârșite după intrarea sa în vigoare, precum și situațiilor juridice născute după intrarea sa în vigoare."

- principiul neretroactivității a devenit, prin inserarea în Constituția României din 1991 a art.15 alin.(2), potrivit căruia "Legea dispune numai pentru viitor, cu excepția legii penale sau contravenționale mai favorabile", un principiu constituțional;

- așa cum s-a arătat mai sus, art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

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

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

- de asemenea, în ceea ce privește prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale sunt aplicabile dispozițiile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare;

- prevederile art.92 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale

(1) Termenele prevăzute la art.91 se întrerup și se suspendă în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune potrivit dreptului comun.

(2) Termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.”;

- termenul de prescripție al dreptului de a stabili obligații fiscale, în conformitate cu prevederile art.91 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală;

- chiar și în cazul întreruperii termenului de prescripție la data de 25 martie 2010, dată de la care ar începe să curgă un alt termen de prescripție, respectiv începând cu data de 01.01.2011, dreptul petentei de a corecta taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă achiziționării unui mijloc de transport în luna august 2009 prin înscrierea acesteia în Decontul de TVA pentru luna februarie 2016, la rubrica “regularizări taxă dedusă”, era prescris, societatea acționând în afara termenului de prescripție calculat conform prevederilor legale incidente în materie.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei și din care nu rezultă o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se reține faptul că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina petentei, taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei, motiv pentru care, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“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 formulată de X SRL pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

D. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară aferentă facturii fiscale nr..../09.10.2014 emisă de către T SRL, în condițiile în care operațiunea nu s-a concretizat ulterior în livrări de bunuri.

În anii fiscali 2014 și 2015, societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții de bunuri de la T SRL Buzău.

În urma analizei operațiunilor declarate de societate prin declarațiile informative, comparativ cu cele declarate de furnizor, s-au identificat neconcordanțe în anul fiscal 2014, baza de impozitare în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

În fapt, X SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în baza unei facturi, ulterior anulată și fără a se concretiza în livrări de bunuri, respectiv factura nr..../09.10.2014, reprezentând contravaloare tablă, cuie, plasă de aluminiu, adeziv, aerator special.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea petentă nu are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, fără a deține un document justificativ conform legii și fără să facă dovada operațiunilor taxabile în scopul realizării cărora și-a exercitat acest drept.

Conform prevederilor art.125¹ “Semnificația unor termeni și expresii” alin.(1) pct.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

1. achiziție reprezintă bunurile și serviciile obținute sau care urmează a fi obținute de o persoană impozabilă, prin următoarele operațiuni: livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, efectuate sau care urmează a fi efectuate de altă persoană către această persoană impozabilă, achiziții intracomunitare și importuri de bunuri;”,

coroborate cu prevederile art.125¹ alin.(1) pct.29 și pct.30 din același act normativ, care stipulează:

Pct.29 *“taxă deductibilă reprezintă suma totală a taxei datorate sau achitate de către o persoană impozabilă pentru achizițiile efectuate;*

pct.30 *“taxă de dedus reprezintă taxa aferentă achizițiilor, care poate fi dedusă conform art.145 alin.(2) - (4);”*.

În drept, în materia taxei pe valoarea adăugată sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Sfera de aplicare a dreptului de deducere.

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

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

a) operațiuni taxabile; (...)”

Totodată, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, legiuitorul vine cu impunerea respectării condițiilor prevăzute la art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ

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; ...”

Având în vedere prevederile legale incidente, se reține că orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din interpretarea textelor de lege, 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.

Totodată, se reține că îndeplinirea cerințelor de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții - aceasta să obțină sau să urmeze să obțină un bun/acesteia să i se presteze sau să urmeze să i se presteze un serviciu - care să fie destinat utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Cu alte cuvinte, persoana impozabilă pentru a avea drept de deducere a TVA aferentă bunurilor, **trebuie să facă în primul rând dovada achiziționării acestora, respectiv a obținerii bunului urmare operațiunii de livrare**, efectuată sau care urmează să fie efectuată de o altă persoană impozabilă, operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a TVA.

Se reține astfel că, dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art.145 alin.(2) din Codul fiscal constituie

un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art.145 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. **Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art.145 alin.(2) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.”**

Ori, anularea ulterioară a facturii fără a se concretiza ulterior în livrări de bunuri, nu califică achiziția ca fiind destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și susceptibilă de a da dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă.

De asemenea, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr.26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr.29 din aceeași hotărâre).

În acest context, așa cum rezultă și din jurisprudența comunitară, statele membre au dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective din care să reiasă că achizițiile efectuate sunt destinate realizării unor operațiuni taxabile ulterioare, care dau dreptul la deducerea integrală a taxei achitate în amonte, principiul neutralității taxei neputând fi aplicat unor tranzacții fără legătură cu activitățile taxabile proprii ale persoanelor impozabile, în condițiile în care, tranzacția care a făcut obiectul facturii nr.../09.10.2014 emisă de T SRL, nu s-a concretizat în livrări de bunuri, factura fiind ulterior stornată.

Conform principiilor generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale, reglementate de Legea nr.207/20153 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

Art.5 “Aplicarea unitară a legislației

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale.”

În conformitate cu prevederile **art.72** “Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile” din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare: *“Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie*

probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.”

Iar, la **art.73** “Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale” alin. (1) din același act normativ:

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

Se reține că în exercitarea rolului său activ, 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, dar în același timp este cel mai în măsură să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, fiind obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale și să stabilească corect, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat.

Potrivit prevederilor **art.55 alin.(2) lit.a)** din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane; (...).”

În acest context, organele de inspecție fiscală au solicitat atât societății petente cât și furnizorului, informații suplimentare în legătură cu realitatea operațiunilor înscrise în factura nr..../09.10.2014.

Conform documentelor transmise de T SRL, factura nr..../09.10.2014 a fost anulată în aceeași zi în care a fost emisă.

În vederea stabilirii stării de fapt reale, organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentantului legal al societății petente documente justificative care să ateste realitatea aprovizionării cu bunuri constând în materiale de construcții, respectiv documente care să ateste efectuarea transportului acestor bunuri, din care să reiasă date de identificare a delegatului/delegaților și a mijlocului de transport, documente care să ateste intrarea în gestiune, persoanele care au efectuat primirea în gestiune, documente care să ateste destinația acestor bunuri din care să reiasă persoanele care au eliberat din gestiune bunurile, lucrările în scopul cărora au fost achiziționate, beneficiarul acestor lucrări, documente de plată dacă acestea au fost achitate.

Pe baza documentelor justificative în baza cărora s-au efectuat înregistrările în contabilitate, a documentelor puse la dispoziție de furnizor precum și a explicațiilor scrise formulate la nota explicativă, însoțită de documente justificative, s-a constatat că societatea petentă a înregistrat în evidența contabilă în mod eronat achiziții de bunuri aferent cărora și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, în condițiile în care tranzacțiile nu au avut loc, bunurile nu au intrat în gestiunea societății.

Prin contestația formulată, petenta a înțeles să invoce în esență faptul că, factura de anulare a ajuns la societate, transmisă prin e-mail de furnizor doar în data de 30.08.2018, și că privitor la această înregistrare, societatea poate cel mult să înregistreze prin măsura trasată, factura de anulare sub forma transmisă în luna august, luna primirii acesteia de la furnizor prin e-mail.

Deși, petenta indică în cuprinsul contestației formulate anumite aspecte, nu depune niciun document și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze prin care să infirme constatările organelor fiscale în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată suplimentară stabilită în sarcina sa prin decizia de impunere contestată.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 269 alin. 1 lit. c) și d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

(...)

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din Ordinul nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:(...)

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație petenta trebuie să precizeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează: *“(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

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

Art.249 “Sarcina probei

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

Art.250 “Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrieri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarii. Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarii, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac.

În cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte elemente necesare, motivele de fapt și de drept pentru care petenta înțelege să conteste actul administrativ fiscal, precum și dovezile pe care se întemeiază.

În situația în care această cerință nu este îndeplinită, organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarii cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv. Astfel, analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

Arătarea motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină fiecare capăt de cerere din cuprinsul contestației, contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației. Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile deduse judecării.

Indicarea motivelor de fapt constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse judecării.

Motivarea trebuie să fie, în același timp, suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentei.

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentei, în sensul că petenta trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecării.

Așadar, motivele de fapt și de drept constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

Chiar și în NCPC, la art.196 se prevede că motivele de fapt reprezintă un element esențial al contestației.

Având în vedere cele mai sus prezentate, se constată ca netemeinică varianta stării de fapt pe care reprezentantul legal al petentei încearcă să o prezinte organului competent în soluționarea contestației prin afirmații *pro causa*, care nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, în acest sens pronunțându-se în mod constant Înalta Curte de Casație și Justiție - a se vedea Decizia nr.2716/2016.

În raport de situația de fapt prezentată și temeiurile de drept avute în vedere de legiuitor în materie de taxă pe valoarea adăugată, organul de soluționare reține că în mod corect, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are dreptul de a deduce TVA în sumă de ... lei, motiv pentru care, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora: *“Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată pentru TVA în sumă de ... lei.

E. Cu privire la obligațiile fiscale privind impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de ... lei, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de ... lei, contribuția pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați în sumă de ... lei și contribuția asiguratorie pentru muncă în sumă de ... lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit obligațiile fiscale, în condițiile în care, din probatoriul administrat de societate nu rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, societatea X SRL a fost verificată de organe de control din cadrul Inspecției Muncii - Inspectoratul Teritorial de Muncă Hunedoara care, prin adresa nr.../04.07.2018 înregistrată la A.J.F.P. Hunedoara sub nr.HDG_AIF .../05.07.2018 a transmis organelor de inspecție fiscală următoarele documente:

- proces verbal de control nr.../20.03.2018 și procesul verbal de constatare și sancționare a contravențiilor nr.0019637/20.03.2018;
- proces verbal de control nr.../23.05.2018 și procesul verbal de constatare și sancționare a contravențiilor nr.0019765/23.05.2018.

Organele de control din cadrul Inspectoratului Teritorial de Muncă Hunedoara au constatat că societatea petentă a desfășurat activitate cu personal pentru care nu s-a făcut dovada deținerii de contracte individuale de muncă.

Pentru persoanele aflate în această situație, în anexele la procesele verbale de control sunt prezentate datele de identificare ale salariaților și perioadele în care organele de control din cadrul Inspectoratului Teritorial de Muncă Hunedoara au constatat în urma investigațiilor efectuate, în limita competențelor, că au desfășurat astfel de activități.

Pe baza acestor informații coroborate cu documentele privind evidența contabilă a societății, cu informațiile înscrise în Revisal, organele de inspecție fiscală au determinat obligațiile fiscale cu care a fost prejudiciat bugetul general consolidat al statului, prin faptele savârșite de societate, așa cum au fost prezentate în actele de control încheiate de Inspectoratul Teritorial de Muncă Hunedoara.

Organele de control din cadrul Inspectoratului Teritorial de Muncă Hunedoara au făcut dovada că persoanele înscrise în actele de control au desfășurat activitate în cadrul societății contra unui venit pentru care datorează impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale obligatorii.

În drept, referitor la impozitul pe veniturile din salarii, Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

Art.76 *“(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică rezidentă ori nerezidentă ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu, act de detașare sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă acordate persoanelor care obțin venituri din salarii și asimilate salariilor.”*

Art.77 *“(1) Persoanele fizice prevăzute la art.59 alin.(1) lit.a) și alin.(2) au dreptul la deducerea din venitul net lunar din salarii a unei sume sub formă de deducere personală, acordată pentru fiecare lună a perioadei impozabile numai pentru veniturile din salarii la locul unde se află funcția de bază.”*

Art.78 *“(1) Beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar, final, care se calculează și se reține la sursă de către plătitorii de venituri.*

(2) Impozitul lunar prevăzut la alin.(1) se determină astfel:

a) la locul unde se află funcția de bază, prin aplicarea cotei de 10% asupra bazei de calcul determinată ca diferență între venitul net din salarii calculat prin deducerea din venitul brut a contribuțiilor sociale obligatorii aferente unei luni, datorate potrivit legii în România sau în conformitate cu instrumentele juridice internaționale la care România este parte, precum și,

după caz, a contribuției individuale la bugetul de stat datorată potrivit legii, și următoarele:

(i) deducerea personală acordată pentru luna respectivă; (...)"

În determinarea impozitului pe veniturile din salarii s-au avut în vedere prevederile Codului fiscal citate, precum și Hotărârea Guvernului nr.846/2017 pentru stabilirea salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată, documentele privind evidența contabilă a societății, informațiile înregistrate de aceasta în REVISAL.

Ca urmare, pentru salariații care au realizat venituri în cadrul societății petente, lucrând fără documente legale așa cum au constatat organele de control din cadrul Inspectoratului Teritorial de Muncă Hunedoara, în timpul inspecției fiscale s-a stabilit impozitul pe salarii datorat de societate prin reținere la sursă, astfel:

1) Pentru salariații identificați fără documete legale în timpul controlului desfășurat de Inspectoratul Teritorial de Muncă Hunedoara și finalizat cu încheierea Procesului verbal de control nr..../20.03.2018, organele de inspecție fiscală au determinat un impozit pe veniturile din salarii în sumă de ... lei, după cum urmează:

- pentru numărul de zile lucrate fără contract individual de muncă stabilite pentru fiecare salariat de organele de control din cadrul Inspectoratului Teritorial de Muncă Hunedoara, s-a stabilit un venit brut în sumă de ... lei, având în vedere salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată;
- salariații dețin la data inspecției fiscale, contracte individuale de muncă încheiate cu societatea petentă, sunt înscriși în foaia colectivă de prezență și statul de salarii, întocmite pentru luna martie 2018, au beneficiat de deducerea personală prevăzută de Codul fiscal, în vigoare;
- pentru perioada în care organele de control din cadrul Inspectoratului Teritorial de Muncă Hunedoara au constatat ca aceștia au desfășurat activitate fără documente legale, din venitul brut în sumă de ... lei au fost deduse contribuțiile sociale obligatorii (contribuția de asigurări sociale și contribuția de asigurări sociale de sănătate) rezultand un venit impozabil în sumă de ... lei, asupra căruia s-a aplicat cota de 10% prevăzută de Codul fiscal.

2) Pentru salariații identificați fără documete legale în timpul controlului desfășurat de Inspectoratul Teritorial de Muncă Hunedoara și finalizat cu încheierea Procesului verbal de control nr..../23.05.2018, organele de inspecție fiscală au determinat un impozit pe veniturile din salarii în sumă de ... lei, după cum urmează:

- pentru numărul zile stabilite de organele de control din cadrul Inspectoratului Teritorial de Muncă Hunedoara, pentru fiecare persoană în parte pentru care s-a constatat că a desfășurat activitate fără documente legale, s-a stabilit un venit brut în sumă de ... lei, având în vedere salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată;
- din venitul brut în sumă de ... lei s-au dedus contribuțiile sociale obligatorii în sumă de ... lei și deducerile personale în sumă de ... lei, rezultând un venit

impozabil în sumă de ... lei, asupra căruia s-a aplicat cota de 10% prevăzută de Codul fiscal.

Astfel, organele de inspecție fiscală au reținut că societatea a diminuat, în perioada ianuarie - martie 2018, prin faptele constatate de Inspectoratul Teritorial de Muncă Hunedoara prin cele doua procese verbale de control, baza de impozitare a impozitului pe veniturile din salarii cu suma de ... lei aferent căreia în timpul inspecției s-a stabilit un impozit suplimentar în sumă de ... lei.

În ceea ce privește contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

Art.137 *“Categoriile de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale*

(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii, prevăzuți la art.136, datorează, după caz, contribuția de asigurări sociale pentru următoarele categorii de venituri realizate din România și din afara României, cu respectarea legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, pentru care există obligația declarării în România:

a) venituri din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art.76; (...)”

Art.138 *“Cotele de contribuții de asigurări sociale*

Cotele de contribuții de asigurări sociale sunt următoarele:

a) 25% datorată de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale, potrivit prezentei legi; (...)”

Art.139 *“Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor*

(1) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, o reprezintă câștigul brut realizat din salarii și venituri asimilate salariilor, în țară și în alte state, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege. (...)

Art.146 *“Stabilirea și plata contribuțiilor de asigurări sociale*

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora au obligația de a calcula și de a reține la sursă contribuția de asigurări sociale datorată de către persoanele fizice care obțin venituri din salarii sau asimilate salariilor. Instituțiile prevăzute la art. 136 lit. d)-f), precum și persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora au obligația de a calcula contribuția de asigurări sociale pe care o datorează potrivit legii, după caz. (...)”

Ca urmare, pentru salariații care au realizat venituri în cadrul societății petente, lucrând fără documente legale așa cum au constatat organele de control din cadrul Inspectoratului Teritorial de Muncă Hunedoara, în timpul inspecției fiscale s-a stabilit contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, datorată de societate, astfel:

- pentru salariații înscriși în anexa la Procesul verbal de control nr.../20.03.2018 încheiat de Inspectoratul Teritorial de Muncă Hunedoara, s-a determinat un venit brut în sumă de ... lei aferent căruia s-a stabilit contribuția de asigurări sociale în sumă de ... lei;
- pentru salariații înscriși în anexa la Procesul verbal de control nr.../23.05.2018 încheiat de Inspectorat Teritorial de Muncă Hunedoara, s-a determinat un venit brut în sumă de ... lei aferent căruia s-a stabilit contribuția de asigurări sociale în sumă de ... lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au reținut că societatea a diminuat, în perioada **ianuarie - martie 2018**, prin faptele constatate de Inspectoratul Teritorial de Muncă Hunedoara prin cele două procese verbale de control, baza de impozitare a contribuției de asigurări sociale cu suma de ... lei aferent căreia în timpul inspecției s-a stabilit contribuția de asigurări sociale suplimentară în sumă de ... lei.

În ceea ce privește contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați, Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

Art.155 *“Categoriile de venituri supuse contribuției de asigurări sociale de sănătate:*

(1) Contribuabilii la sistemul de asigurări sociale de sănătate, prevăzuți la art.153 alin (1) lit.a)-d), datorează, după caz, contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru veniturile din salarii și asimilate salariilor, definite potrivit art.76, realizate din România și din afara României, cu respectarea legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, pentru care există obligația declarării în România. (...)”

Art.156 *“Cota de contribuție de asigurări sociale de sănătate:*

Cota de contribuție de asigurări sociale de sănătate este de 10% și se datorează de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale de sănătate, potrivit prezentei legi.”

Art.157 *“Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor:*

(1) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor

privind sistemele de securitate socială la care România este parte, o reprezintă câștigul brut care include:

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege. În situația personalului român trimis în misiune permanentă în străinătate, veniturile din salarii cuprind salariile de bază sau, după caz, soldele funcțiilor de bază corespunzătoare funcțiilor în care persoanele respective sunt încadrate în țară, la care se adaugă, după caz, sporurile și adaosurile care se acordă potrivit legii; (...)"

Art.168 *"Stabilirea și plata contribuției de asigurări sociale de sănătate*

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora au obligația de a calcula și de a reține la sursă contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de către persoanele fizice care obțin venituri din salarii sau asimilate salariilor. (...)"

Ca urmare, pentru salariații care au realizat venituri în cadrul societății petente, lucrând fără documente legale așa cum au constatat organele de control din cadrul Inspectoratului Teritorial de Muncă Hunedoara, în timpul inspecției fiscale s-a stabilit contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați, datorată de societate, astfel:

- pentru salariații înscriși în anexa la Procesul verbal de control nr.../20.03.2018 încheiat de Inspectoratul Teritorial de Muncă Hunedoara, s-a determinat un venit brut în sumă de ... lei aferent căruia s-a stabilit contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de ... lei;
- pentru salariații înscriși în anexa la Procesul verbal de control nr.../23.05.2018 încheiat de Inspectorat Teritorial de Muncă Hunedoara, s-a determinat un venit brut în sumă de ... lei aferent căruia s-a stabilit contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de ... lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au reținut că societatea a diminuat, în perioada **ianuarie - martie 2018**, prin faptele constatate de Inspectoratul Teritorial de Muncă Hunedoara prin cele două procese verbale de control, baza de impozitare a contribuției de asigurări sociale de sănătate cu suma de ... lei aferent căreia în timpul inspecției s-a stabilit contribuția de asigurări sociale de sănătate suplimentară în sumă de ... lei.

În ceea ce privește contribuția asiguratorie pentru muncă, Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

Art.220[^]1 *"Contribuabilii care datorează contribuția asiguratorie pentru muncă*

Contribuabilii obligați la plata contribuției asiguratorii pentru muncă sunt, după caz:

a) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, pentru cetățenii români, cetățeni ai altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau reședința în România, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității

sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte; (...)”

Art.220² *“Categorii de venituri pentru care se datorează contribuția asiguratorie pentru muncă*

(1) Contribuția asiguratorie pentru muncă se datorează pentru veniturile din salarii și asimilate salariilor, definite la art.76 alin.(1)-(3), după caz, acordate de către contribuabilii prevăzuți la art.220¹ lit. a), respectiv realizate de către persoanele fizice prevăzute la art.220¹ lit. b). (...)”

Art.220³ *“Cota contribuției asiguratorie pentru muncă*

Cota contribuției asiguratorie pentru muncă este de 2,25%.”

Art.220⁴ *“Baza de calcul al contribuției asiguratorii pentru muncă*

(1) Baza lunară de calcul al contribuției asiguratorii pentru muncă o reprezintă suma câștigurilor brute realizate din salarii și venituri asimilate salariilor, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege. În situația personalului român trimis în misiune permanentă în străinătate, veniturile din salarii cuprind salariile de bază sau, după caz, soldele de funcție/salariile de funcție corespunzătoare funcțiilor în care persoanele respective sunt încadrate în țară, la care se adaugă, după caz, sporurile și adaosurile care se acordă potrivit legii; (...)”

Ca urmare, pentru salariații care au realizat venituri în cadrul societății petente, lucrând fără documente legale așa cum au constatat organele de control din cadrul Inspectoratului Teritorial de Muncă Hunedoara, în timpul inspecției fiscale s-a stabilit contribuția asiguratorie pentru muncă, datorată de societate, astfel:

- pentru salariații înscriși în anexa la Procesul verbal de control nr.../20.03.2018 încheiat de Inspectoratul Teritorial de Muncă Hunedoara, s-a determinat un venit brut în sumă de ... lei aferent căruia s-a stabilit contribuția asiguratorie pentru muncă în sumă de ... lei;
- pentru salariații înscriși în anexa la Procesul verbal de control nr.../23.05.2018 încheiat de Inspectorat Teritorial de Muncă Hunedoara, s-a determinat un venit brut în sumă de ... lei aferent căruia s-a stabilit contribuția asiguratorie pentru muncă în sumă de ... lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au reținut că societatea a diminuat, în perioada **ianuarie - martie 2018**, prin faptele constatate de Inspectoratul Teritorial de Muncă Hunedoara prin cele două procese verbale de control, baza de impozitare a contribuția asiguratorie pentru muncă cu suma de ... lei aferent căreia în timpul inspecției s-a stabilit contribuția asiguratorie pentru muncă suplimentară în sumă de ... lei.

Prin prisma prevederilor legale citate și în baza constatărilor organelor de control din cadrul Inspecției Muncii - Inspectoratul Teritorial de Muncă

Hunedoara, prezentate în Procesele verbale de control nr.../20.03.2018 și nr.../23.05.2018, urmare verificării fiscale, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara - Inspecție Fiscală au stabilit obligațiile fiscale suplimentare constând în impozit pe veniturile salarii și contribuții sociale obligatorii aferente salariilor persoanelor nominalizate în procesele verbale de control, identificate că ar fi lucrat în folosul societății fără ca aceasta din urmă să încheie contracte individuale de muncă cu salariații.

Prin contestația formulată, petenta a înțeles să invoce în esență faptul că, raportat la măsurile dispuse de către Inspectoratul Teritorial de Muncă Hunedoara prin ambele procese verbale control, obligația fiscală se calculează maxim până la data de 31.03.2018, după această dată angajații care ar fi putut fi vizați de măsurile dispuse erau cuprinși deja în declarații și măsurile dispuse vizează maxim această dată.

Așa cum s-a arătat mai sus, organele de inspecție fiscală au reținut că societatea a diminuat, în perioada ianuarie - martie 2018, baza de impozitare pentru impozitul pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale obligatorii aferente salariilor.

Dealtfel, așa cum rezultă și din anexa nr.3 la Raportul de inspecție fiscală, referitor la modul de calcul a obligațiilor fiscale suplimentare de plată, acesta s-a realizat ținând seama de un număr total de 3 luni lucrate, astfel:

.....
Deși, petenta indică în cuprinsul contestației formulate anumite aspecte, nu depune niciun document și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze prin care să infirme constatările organelor fiscale în ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale obligatorii aferente salariilor, stabilite suplimentar în sarcina sa prin decizia de impunere contestată.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 269 alin. 1 lit. c) și d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

(...)

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din Ordinul nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:(...)

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație petenta trebuie să precizeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează: *“(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

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

Art.249 “Sarcina probei

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

Art.250 “Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarei. Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarei, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac.

În cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte elemente necesare, motivele de fapt și de drept pentru care petenta înțelege să conteste actul administrativ fiscal, precum și dovezile pe care se întemeiază.

În situația în care această cerință nu este îndeplinită, organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv. Astfel, analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

Arătarea motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină fiecare capăt de cerere din cuprinsul contestației, contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației. Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile deduse judecării.

Indicarea motivelor de fapt constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări faptice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse judecării.

Motivarea trebuie să fie, în același timp, suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentei.

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentei, în sensul că petenta trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecării.

Așadar, motivele de fapt și de drept constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

Chiar și în NCPC, la art.196 se prevede că motivele de fapt reprezintă un element esențial al contestației.

Având în vedere cele mai sus prezentate, se constată ca netemeinică varianta stării de fapt pe care reprezentantul legal al petentei încearcă să o prezinte organului competent în soluționarea contestației prin afirmații *pro causa*, care nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, în acest sens pronunțându-se în mod constant Înalta Curte de Casație și Justiție - a se vedea Decizia nr.2716/2016.

În raport de situația de fapt prezentată și temeiurile de drept avute în vedere de legiuitor în materie de impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale obligatorii aferente salariilor, organul de soluționare reține că în mod corect, organele de inspecție fiscală au stabilit obligațiile fiscale suplimentare aferente salariilor persoanelor nominalizate în procesele verbale de control, identificate că ar fi lucrat în folosul societății fără ca aceasta din urmă să încheie contracte individuale de muncă cu salariații, motiv pentru care, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora: *“Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată pentru obligațiile fiscale privind impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de ... lei, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de ... lei, contribuția pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la

asigurați în sumă de ... lei și contribuția asiguratorie pentru muncă în sumă de ... lei.

Pentru considerentele reținute mai sus și în temeiul prevederilor din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile Ordinului președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1. Respingerea ca fără obiect a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../25.09.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../25.09.2018 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, pentru capătul de cerere privind cheltuielile în sumă de ... lei, reprezentând contravaloarea prestărilor de servicii facturate de P SRL Hunedoara.

2. *Respingerea ca nemotivată* a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../25.09.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../25.09.2018 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

3. *Respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../25.09.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../25.09.2018 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, cu privire la suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - impozit pe veniturile din salarii
- ... lei - contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați
- ... lei - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați
- ... lei - contribuția asiguratorie de muncă.

Prezenta decizie se comunică la:

- X SRL Hunedoara
- A.J.F.P. Hunedoara - Inspecție fiscală, cu respectarea prevederilor pct.7.6. din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015.

Decizia 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