

**DECIZIA NR. 1452/2021**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, înregistrată la**  
**D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 16918/10.09.2021 și nr. 16121/27.08.2021**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr. 3710/09.09.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 16918/10.09.2021, cu privire la contestația formulată de S.C. X S.R.L. C.U.I. X, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX52/2006, având domiciliul fiscal în mun. X, str. Gospodarilor, bl. 10, ap. 2, jud. X.

Contestația, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X sub nr. 34224/26.07.2021, a fost formulată împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/07.06.2021 și a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-Z/07.06.2021**, emise în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/07.06.2021 și are ca obiect **suma totală de X1 lei**, compusă din:

- X2 lei Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- X3 lei Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- X4 lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- X5 lei Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- X6 lei Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- X7 lei Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- X8 lei Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- X9 lei Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- X10 lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X11 lei Contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- 0 lei Contribuția asiguratorie pentru muncă.

Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. se îndreaptă și împotriva **Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. Y/09.07.2021**, prin care au fost calculate în sarcina sa accesorii în sumă totală de X12 lei, din care X13 lei dobânzi și X14 lei penalități de întârziere.

De asemenea, SC X SRL precizează că această contestație vizează și **Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. Q/07.06.2021 și Decizia de suspendare a inspecției fiscale nr. W/07.06.2021**.

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la datele la care au fost comunicate Decizia de impunere nr. F-X/07.06.2021 și Decizia de accesorii nr. Y/09.07.2021, respectiv data de **15.06.2021** și data de **29.07.2021**, potrivit documentelor anexate în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestației la A.J.F.P. X, respectiv data de **26.07.2021**, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată pe originalul contestației.

Contestația este formulată prin SCA X, reprezentată de d-na avocat Neacșu Cristina, la dosar fiind anexată în original împuternicirea avocațială nr. 1345/2021 și este semnată în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate,

este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, prin SCA X.

*1. Prin contestația formulată S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/07.06.2021, a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-Z/07.06.2021, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/07.06.2021 de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, și împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. Y/09.07.2021, solicitând anularea acestora. De asemenea, SC X SRL precizează că înțelege să conteste și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. Q/07.06.2021 și Decizia de suspendare a inspecției fiscale nr. W/07.06.2021.*

În motivarea în fapt și în drept a contestației, reprezentantul societății aduce următoarele argumente:

#### ***Pe linie de procedură***

**1. Petenta invocă EXCEPȚIA PRESCRIPTIEI dreptului echipei de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare de plată, aferente perioadei 01.01.2014-17.12.2014.**

În prezentarea situației de fapt, contestatara precizează că inspecția fiscală a fost demarată de către organele de control în data de 17.12.2019 și că au fost stabilite obligații fiscale suplimentare de plată în sarcina sa, pentru perioada ianuarie 2014- octombrie 2015.

În drept, sunt invocate în susținere prevederile art. 58 alin. (1), art. 269 ind. 18 alin. (1) și alin (9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Petenta apreciază că data scadenței, pentru fiecare sumă determinată suplimentar de echipa de inspecție fiscală, marchează debutul termenului de prescripție de 5 ani și consideră că dreptul organului de inspecție de a stabili impozite și contribuții suplimentare de plată scadente în perioada 01.01.2014-17.12.2014 este prescris la data începerii inspecției fiscale.

**2. Se invocă NULITATEA inspecției fiscale și a tuturor actelor administrativ fiscale emise ca urmare a inspecției.**

Reprezentantul societății precizează că inspecția fiscală a debutat la data de 17.12.2020 (în fapt 2019), deși se cunoștea faptul că SC X SRL a fost supusă unui control al D.G.A.F. 7 Sibiu în cursul anului 2015 și că acesta s-a finalizat. Contestatara susține că întârzierea în demararea inspecției fiscale este abuzivă și deosebit de prejudiciabilă societății, arătând că, nu doar că inspecția a fost întârziată foarte mult, dar imediat ce a fost începută, a fost suspendată.

În drept, sunt invocate prevederile art. 126 alin. (1) lit. c) și alin. (2), art. 127 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în interpretarea căroră, societatea afirmă că suspendarea începută la data de 19.12.2019 a încetat la momentul împlinirii termenului maxim de 6 luni prevăzut de legiuitor.

Contestatara consideră că de la momentul încetării suspendării, respectiv de la data de 19.06.2020 și până la data de 27.05.2021, data finalizării inspecției, au trecut mai mult de 90 de zile, fiind depășit dublul termenului prevăzut de art. 126 alin (1) lit. c) din Codul de procedură fiscală, ceea ce atrage nulitatea deciziei de impunere, a deciziei de nemodificare a bazei de impunere și a oricăror acte preparatorii întocmite după împlinirea dublului termenelor.

Societatea afirmă că cel târziu la data de 22.09.2020 organul de inspecție fiscală s-a aflat în posesia tuturor documentelor necesare finalizării inspecției fiscale, documente pentru obținerea căroră se suspendase inspecția fiscală, astfel că, la data de 22.09.2020 cauza de suspendare a inspecției fiscale a încetat.

Petenta solicită o repunere în termenul de contestare a deciziei de suspendare, cu consecința anulării acesteia și totodată cu consecința anulării tuturor actelor administrativ emise, urmare a depășirii duratei inspecției.

3. Contestatară afirmă că nu a fost respectat termenul prevăzut de art. 94 alin. (1) lit. b) din Codul de procedură fiscală, conform căruia avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului cu 15 zile înainte de data începerii inspecției.

Se precizează în motivare că Avizul de inspecție fiscală, înregistrat sub nr. F-BV 451/11.12.2019, a fost primit de societate la data de 11.12.2019, iar inspecția fiscală a început la data de 17.12.2019, înainte de împlinirea termenului de 15 zile prevăzut de art. 94 alin. (1) lit. b) din Codul de procedură fiscală.

***Pe fond, în susținerea contestației, petenta aduce următoarele motivații:***

**1. Creanța fiscală care i-a fost imputată nu are la bază documente justificative, neavând astfel caracter cert, lichid și exigibil**

În motivarea contestației, petenta precizează că în perioada ianuarie 2014- septembrie 2015 a achitat asociatului unic dividende în cuantum de X15 de lei, pentru acestea fiind plătit integral impozitul aferent, aspect care rezultă și din actele financiar- contabile și care nu a fost contestat de către organul fiscal. **Din banii personali ai asociatului unic, acesta a dispus plata unor sume de bani pentru orele suplimentare lucrate de angajații SC X SRL, doar o parte din banii încasați cu titlu de dividende având ulterior această destinație.**

Se mai precizează că în conformitate cu cele declarate în nota explicativă dată de către asociatul unic al SC X SRL la data de 15.12.2015, menținută ulterior, angajații lucrau doar „*ocasional*” peste program, respectiv „*conform liste semnate de salariați*” și că se dispunea plata orelor suplimentare „*parțial prin statul de plată și o parte din bani personali*”, astfel că, plata orelor suplimentare se efectua fie prin statul de plată- situație în care automat contribuțiile aferente erau declarate și achitate de societate, fie din banii personali. Petenta susține că ieșirile în numerar înregistrate ca plăți dividende nu mascau plata unor sume pentru ore suplimentar lucrate, iar plata unor sume suplimentare angajaților s-a efectuat exclusiv pe baza înscrisurilor semnate de aceștia.

Reprezentantul contestației afirmă că este eronat calculul efectuat de către organele de control, iar cuantumul prejudiciului astfel cum a fost stabilit nu se reflectă în înscrisurile ridicate și în notele explicative date, la calcularea sumelor achitate și a contribuțiilor datorate, organele de control având în vedere întreaga documentație ridicată și nu doar înscrisurile semnate de către salariații societății.

Cu privire la caietele de intrări și ieșiri semifabricate, se declară că datele înscrise în acestea atestă doar datele la care marfa intra, respectiv era ridicată din depozit și că o singură persoană venea la depozit pentru a-l descuria și pentru a prelua și/sau preda transportatorului marfa, dar că această persoană nu a încasat niciun ban în plus, o dovadă contrară nereieșind din vreun document indicat de echipa de control. Referitor la aceste caiete se mai declară că nu dovedesc faptul că angajații lucrau peste program sau în afara orelor de lucru (nu apare nicio persoană menționată, niciun număr de ore lucrate, nicio sumă de bani încasată și, nicio semnătură) și nici că erau remunerați pentru datele acolo menționate.

Petenta consideră că actele avute în vedere la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare nu întrunesc elementele necesare și obligatorii pentru a putea fi definite ca documente justificative și nu pot, cu certitudine, proba plata unor sume de bani și nici stabili cu exactitate cuantumul acestora, precum și că la stabilirea sumelor achitate pentru ore suplimentar lucrate ar fi trebuit să fie excluse acele acte ce nu sunt semnate de salariații societății, întrucât acestea nu pot constitui o dovadă în sensul prestării vreunor ore suplimentare și nici pentru plata vreunor sume de bani, în plus față de cele trecute în statul de plată.

Contestatară face trimitere la Raportul de expertiză contabilă nr. 799917/2018 conform căruia a fost calculată, exclusiv pe baza documentelor semnate de angajați, suma achitată din banii personali ai asociatului unic, respectiv X16 lei și obligațiile fiscale aferente, în valoare de X17 lei și consideră că la determinarea eventualelor obligații fiscale aferente

acestei sume trebuie să se țină cont și să se scadă impozitul pe profit și impozitul pe dividende deja încasate la bugetul de stat.

## **2. Sumele plătite în plus angajaților provin din resursele proprii ale asociatului, iar nu din fondurile societății, astfel că nici nu aveau cum să fie evidențiate în contabilitatea societății.**

În concluzie, reprezentantul societății afirmă că:

1. Dacă angajații au primit sume de bani, în plus față de cele cuprinse în statul de plată, nu există niciun temei care să justifice imputarea vreunor obligații fiscale aferente acestor sume întrucât, acești bani nu au fost achitați din fondurile SC X SRL, societatea achitând doar dividendele convenite asociatului;

2. Pentru suma achitată asociatului cu titlu de dividende, a fost achitat impozitul pe profit datorat și impozitul pe dividende aferent.

Prin urmare, societatea consideră că și dacă se va reține că întreaga sumă încasată cu titlu de dividende de către asociat, în perioada 2014-2015, a avut ca destinație plata suplimentară a angajaților, la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare ar fi trebuit să se aibă în vedere și să se scadă impozitul pe profit și impozitul pe dividende deja încasate.

***II.1. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/07.06.2021 și prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-Z/07.06.2021, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale suplimentare în sumă totală de X1 lei, constând în:***

- X2 lei Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- X3 lei Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- X4 lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- X5 lei Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- X6 lei Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- X7 lei Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- X8 lei Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- X9 lei Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- X10 lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X11 lei Contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- 0 lei Contribuția asiguratorie pentru muncă.

Perioada verificată a fost 01.01.2014-31.10.2019.

De asemenea, ca urmare a inspecției, organele de control au întocmit **Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. Q/07.06.2021.**

Inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 17.12.2019-27.05.2021 și a fost suspendată în perioada 19.12.2019- 03.03.2021 în baza **Deciziei de suspendare a inspecției fiscale nr. W/07.06.2021.**

În Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/07.06.2021, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/07.06.2021 contestate, organele de control menționează că S.C. X S.R.L. are ca obiect principal de activitate declarat „Fabricarea încălțămintei”- CAEN 1520, iar potrivit situațiilor financiare anuale depuse de societate la organul fiscal, a avut un număr mediu de angajați cu contract individual de muncă de 70 salariați în anul 2014, 60 salariați în anul 2015, 67 salariați în anul 2016, 65 salariați în anul 2017, 65 salariați în anul 2018 și 67 salariați în anul 2019.

Din verificările efectuate asupra documentelor/înscrierilor privind cheltuielile cu personalul societății, inspectorii cu atribuții de control au constatat deficiențe în ceea ce

privește modul de constituire și declarare a impozitului pe veniturile din salarii datorat la bugetul general consolidat al statului pentru perioada ianuarie 2014- octombrie 2015, pentru veniturile brute impozabile aferente orelor lucrate peste programul zilnic de lucru, precum și pentru alte venituri brute suplimentare realizate de către salariații societății.

Totodată, s-a constatat că începând cu luna noiembrie 2015, perioadă în care s-a inițiat control desfășurat de inspectorii antifraudă din cadrul D.R.A.F. 7 Sibiu, consemnat în Procesul verbal nr. 6318/15.12.2015, S.C. X S.R.L. a înscris în statele de plată orele suplimentare lucrate și orele lucrate sâmbăta, precum și veniturile brute aferente acestor ore suplimentare pentru perioada noiembrie 2015- octombrie 2019 și a declarat la bugetul de stat obligațiile fiscale aferente.

1. Cu prilejul verificărilor efectuate, echipa de control a constatat că SC X SRL nu a determinat, nu a înregistrat în evidența financiar- contabilă și nu a declarat la organul fiscal impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale obligatorii, datorate la bugetul general consolidat al statului, aferente veniturilor acordate salariaților ca și contravaloare a orelor suplimentare lucrate, precum și pentru alte venituri acordate suplimentar lunar unor salariați, ca urmare a muncii prestate în cadrul societății.

Organele de control precizează că în acțiunea de inspecție fiscală s-a avut în vedere Procesul verbal nr. 6318/15.12.2015 încheiat la SC X SRL de către inspectorii din cadrul D.R.A.F. 7 Sibiu și documentele/înscrisurile consemnate în Procesul verbal de ridicare de înscrisuri nr. 6045/13.11.2015, încheiat de către inspectorii antifraudă, respectiv:

- condica de prezență semnată de angajații SC X SRL din data de 30 octombrie 2015 și pentru perioada 02-13 noiembrie 2015;
- foile colective de prezență pentru perioada ianuarie 2015- octombrie 2015;
- situația privind orele suplimentare lucrate și plățile în numerar efectuate către salariații SC X SRL, intitulată de societate „*Situație casa banda*”, pentru perioada ianuarie 2014- octombrie 2015;
- situația privind orele suplimentare lucrate și plățile în numerar efectuate către salariații SC X SRL, intitulată de societate „*Casa croitori*”, pentru perioada ianuarie 2014- octombrie 2015;
- caietul privind intrările de piese din piele și căptușeală pe linia de producție și caietului privind ieșirile de semifabricate de încălțăminte.

Totodată, în acțiunea de inspecție fiscală s-au avut în vedere notele explicative date de salariații societății X SRL la solicitarea organelor de control, contractele individuale de muncă, foile colective de prezență, statele de plată, registrul de casă, evidența financiar-contabilă, declarațiile cod 112 și alte documente/înscrisuri în legătură cu operațiunile reținute pentru perioada ianuarie 2014- octombrie 2019.

Din conținutul Procesului verbal nr. 6318/15.12.2015 încheiat de către inspectorii antifraudă din cadrul DRAF 7 Sibiu, echipa de control a reținut următoarele:

- angajații SC X SRL au prestat ore de lucru suplimentare, în beneficiul angajatorului, după programul zilnic de lucru, plata acestor ore nefiind cuantificată în totalul veniturilor din salarii obținute (ianuarie 2014- octombrie 2015) de către acești salariați. Potrivit declarațiilor date de angajații societății, programul normal de lucru a fost de 8 ore/zi de luni până vineri, în intervalul orar 7:00-15:30, fiind inclusă în programul normal de lucru și pauza de masă de 30 min;

- organele de control au solicitat în scris, persoanelor responsabile cu condicile de prezență, să prezinte aceste documente pentru perioada anterioară lunii noiembrie 2015. Din conținutul notelor explicative date de către doamna DC, în calitate de secretară și responsabilă cu personalul și de către doamna DL, în calitate de confecționar șef de bandă, a rezultat că pentru perioada anterioară lunii noiembrie 2015, condicile de prezență ajungeau la birou, iar la sfârșit de lună se distrugeau. În aceste condiții, condicile de prezență nu au putut fi prezentate inspectorilor antifraudă din cadrul D.R.A.F. 7 Sibiu.

În ceea ce privește solicitările organelor de control cu privire la datele conținute în foaia colectivă de prezență din luna septembrie 2015, doamna DC a declarat prin nota explicativă că aceste date reprezintă „orele efectiv lucrate de salariați”. Au fost prezentate inspectorilor antifraudă foile colective de prezență pentru perioada ianuarie 2014- octombrie 2015, precum și evidențele cu orele suplimentare lucrate și sumele de bani achitate pentru orele suplimentare lucrate aferente aceleiași perioade.

Doamna DC a mai declarat că, suplimentar sumelor de bani primite de salariații pe card, la solicitarea administratorului, lunar, în perioada ianuarie 2014- septembrie 2015, s-au înmănat unor salariați sume de bani care nu sunt cuprinse în statele de plată ale societății și nici nu au fost înregistrate în evidența contabilă, altele decât cele pentru orele lucrate suplimentar.

2. Potrivit documentelor/înscrisurilor ridicate de inspectorii antifraudă prin Procesul verbal de ridicare de înscrisuri nr. 6045/13.11.2015, angajații SC X SRL s-au semnat în condica de prezență, ținută pe foi volante, cu înscrierea orelor de începere și de sfârșit ale programului de lucru. Datele înscrise în condica de prezență au fost centralizate în foile colective de prezență. În foile colective de prezență pentru perioada ianuarie 2015- octombrie 2015, sunt înscrise orele efectiv lucrate de salariații societății X SRL în luna respectivă, dar orele suplimentare de lucru nu sunt incluse în veniturile brute, înscrise în statele de plată și nu sunt reflectate în evidențele contabile ca și cheltuieli cu salariile.

Din analiza foilor colective de prezență pentru perioada ianuarie 2015- octombrie 2015, a rezultat că angajații X SRL au lucrat ore suplimentar față de programul zilnic de lucru (orar 7:00-15:30) și sâmbăta, iar pentru munca prestată suplimentar societatea a întocmit pe fiecare lună din perioada menționată două situații care cuprind orele suplimentare lucrate și sumele de bani primite de angajații societății, intitulate „*Situație casa bandă*”, respectiv „*Situație casa croitori*”. În aceste situații sunt înscrise următoarele informații:

- în „*Situație casa bandă*” orele suplimentare lucrate și sumele de bani primite, numele și prenumele angajatului, salariul brut, salariul tarifar pe oră, numărul de ore și valoarea orelor lucrate și semnătura salariatului (pentru perioada ianuarie 2015- octombrie 2015);
- în „*Situație casa croitori*” numele și prenumele angajatului, salariul brut lucru, salariu net lucru, stat net, valoare ore regie, salariu brut, valoarea salariu/oră, număr ore, valoare ore suplimentare, diferențe de lucru și semnătura salariatului (doar pentru luna iulie 2015).

Din compararea datelor privind orele suplimentare lucrate înscrise în foile colective de prezență pentru perioada ianuarie 2015- octombrie 2015, cu datele privind orele suplimentare lucrate înscrise în situațiile privind orele suplimentare lucrate și sumele de bani primite de angajații societății, intitulate de societate „*Situație casa bandă*”, respectiv „*Situație casa croitori*”, s-a constatat că aceste date corespund. Totodată, din coroborarea datelor înscrise în foile colective de prezență cu datele din situațiile privind orele suplimentare lucrate și sumele de bani primite de angajații societății, intitulate „*Situație casa bandă*”, respectiv „*Situație casa croitori*”, a rezultat că salariații au prestat ore de muncă suplimentare, peste programul normal de lucru, și că au încasat sume de bani pentru munca prestată suplimentar în cadrul SC X SRL.

3. În conținutul caietului privind intrările de piese din piele și căptușeală pe linia de producție, respectiv în conținutul caietului privind ieșirile de semifabricate de încălțăminte, ridicate de inspectorii antifraudă cu Procesul verbal de ridicare de înscrisuri nr. 6045/13.11.2012, s-au identificat înscrise olograf zilele în care s-au consemnat intrări de piese din piele și căptușeală în perioada 08.06.2015-13.11.2015, respectiv zilele în care s-au consemnat ieșiri de semifabricate de încălțăminte în perioada 20.05.2013- 13.11.2015, inclusiv zilele de sâmbătă.

Din analiza informațiilor înscrise olograf în cele două caiete menționate anterior, cu datele înscrise în foile colective de prezență pentru perioada ianuarie 2015- octombrie 2015,

a rezultat că salariații societății au prestat ore suplimentare de lucru în zilele de sâmbătă, peste programul normal de lucru.

4. Conform celor declarate de către persoanele responsabile cu personalul angajat în cadrul societății X SRL, în notele explicative date cu prilejul efectuării controlului inopinat consemnat în Procesul verbal nr. 6318/15.12.2015, încheiat de inspectorii antifraudă din cadrul D.R.A.F. 7 Sibiu, în perioada ianuarie 2014- octombrie 2015 salariații SC X SRL au prestat lunar ore suplimentare de lucru, peste programul normal de lucru zilnic și au primit în contrapartidă sume de bani.

Astfel, pentru perioada ianuarie 2014- octombrie 2015, s-a constatat că salariații au prestat lunar, nu „*ocasional*”, ore suplimentare de lucru, peste programul normal de lucru și alte activități în folosul societății X SRL, pentru care au fost remunerați, dar în statele de plată întocmite, pe care le-a înregistrat în evidențele contabile, societatea nu a înscris orele suplimentare lucrate și nici veniturile salariale câștigate suplimentar de salariații săi, și nu au fost determinate contribuțiile sociale obligatorii și impozitul pe veniturile din salarii datorate bugetului general consolidat al statului.

5. O altă situație identificată de echipa de inspecție fiscală constă în faptul că în listele intitulate de societate „*Situația casă bandă cusători*” pentru lunile ianuarie 2015 și februarie 2015, ridicate de inspectorii antifraudă prin procesul de ridicare de înscrisuri nr. 6045/13.11.2015, pe verso sunt înscrise olograf prenumele unor salariați ai societății X SRL și sume de bani, după cum urmează:

a) „*Situația casă bandă cusători*” pentru luna ianuarie 2015- „*BUNEA 315, DANIELA 333, PISTI 300, RODI 500, CAMI 500, STEFAN 343, SCORTEA 800, CRISTEA 110, DANI- CRISTI 2920, NICU 325, LENU 1276*”;

b) „*Situația casă bandă cusători*” pentru luna februarie 2015- „*BUNEA 315, DANIELA 780, PISTI 300, RODI 500, CAMI 500, STEFAN 500, SCORTEA 800, CRISTEA 110, CRISTI 2920, LENU 2000, NICU 325*”.

Cu privire la plățile în numerar efectuate din bani ridicați de la bancă din contul SC X SRL, în afara cheltuielilor generate de activitatea de la punctul de lucru (utilități, consumabile, carburant, etc.), doamna DC a precizat faptul că începând cu luna ianuarie 2014, pentru anumiți salariați, s-a efectuat plata sume de bani suplimentare, peste nivelul celor provenite din salariul de bază pentru durata normală de lucru și din orele suplimentare lucrate în cadrul societății. Referitor la acestea s-a reținut că nu sunt înscrise în statele de plată înregistrate în evidențele contabile.

Mai mult, s-a constatat că domnul SS, care a primit lunar sume de bani, nu are forme legale de angajare, respectiv în REVISAL nu s-a identificat înregistrarea vreunui contract individual de muncă încheiat cu această persoană, aspect rezultat și din documentele puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală.

Ca urmare a controlului, organele de inspecție fiscală au constatat că anumiți salariați au beneficiat lunar de sume de bani suplimentare, peste nivelul celor provenite din salariul de bază pentru durata normală de lucru și din orele suplimentare lucrate și că aceste sume nu au fost înscrise în statele de plată (operațiunile nu au fost înregistrate în evidența financiar-contabilă) și nu au fost incluse în baza de calcul pentru determinarea contribuțiilor sociale obligatorii și a impozitului pe veniturile din salarii datorate bugetului general consolidat al statului.

6. Organele de control au constatat că societatea nu a înscris în registrul de casă sumele de bani plătite salariaților pentru orele suplimentare lucrate și nici sumele de bani care au fost plătite unor salariați peste nivelul veniturilor provenite din salariul de bază pentru durata normală de lucru și orele suplimentare lucrate, aceste sume de bani nefiind înregistrate în evidența contabilă. De asemenea, societatea nu a procedat la înregistrarea în documentele financiar-contabile a tuturor veniturilor obținute de către salariații săi în cadrul raporturilor de muncă, respectiv nu au fost evidențiate cheltuielile cu sumele de bani plătite salariaților peste salariul de bază.

Contribuțiile individuale la bugetul asigurărilor sociale de stat au fost determinate de societate doar la nivelul veniturilor realizate de fiecare salariat în raport cu orele aferente duratei normale de muncă, în baza de impozitare nefiind cuprinse veniturile salariale aferente orelor lucrate suplimentar și alte venituri acordate lunar suplimentar unor salariații.

În fapt, din perspectivă fiscală, veniturile suplimentare obținute de către salariații SC X SRL (ore suplimentare și alte plăți lunare), ca și contraprestație a muncii desfășurate în beneficiul persoanei impozabile, reprezintă venituri salariale și trebuiau cumulate la salariul de bază pentru fiecare perioadă în care s-au realizat, și supuse apoi fiscalizării în conformitate cu prevederile Codului fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare (Titlul III- Impozitul pe venit, art. 55, art. 57, art. 58 și art.59).

7. În Procesul verbal nr. 6318/15.12.2015, încheiat de inspectorii antifraudă din cadrul D.R.A.F. 7 Sibiu, s-a consemnat că: „[...] *inspectorii antifraudă apreciază că, suma de X18 lei, înregistrată ca plăți dividende către asociatul unic reprezintă în fapt ieșiri de numerar aferente sumelor achitate salariaților pentru orele suplimentare lucrate și alte sume de bani achitate pentru munca prestată în cadrul societății X SRL*”, fără însă a se clarifica dacă este vorba despre erori în realizarea unor demersuri privind plata orelor lucrate suplimentar și plata unor sume de bani către salariații SC X SRL pentru munca desfășurată în cadrul societății, peste nivelul celor provenite din salariul de bază pentru durata normală de lucru și orele lucrate suplimentar, precum și de erori în completarea unor înscrisuri.

În ceea ce privește proveniența sumelor de bani utilizate pentru plata orelor lucrate suplimentar de către salariați și pentru plata sumelor de bani suplimentare efectuate pentru munca desfășurată în cadrul societății, peste nivelul celor provenite din salariul de bază pentru durata normală de lucru și peste orele suplimentare lucrate, organele de control au constatat următoarele:

- în perioada ianuarie 2014- martie 2014, sumele de bani existente în soldul scriptic de casă al registrului de casă ar fi fost suficient ca să asigure plata orelor lucrate suplimentar și plata sumelor de bani suplimentare efectuate către salariați pentru munca prestată în cadrul SC X SRL, peste nivelul celor provenite din salariul de bază durată și din orele lucrate suplimentare;

- în perioada aprilie 2014- noiembrie 2015, sumele de bani existente în soldul scriptic de casă al registrului de casă nu asigură sumele de bani pentru plata orelor suplimentare și pentru plata unor sume de bani suplimentare efectuate către salariați pentru munca prestată în cadrul SC X SRL, peste nivelul celor provenite din salariul de bază durată și din orele lucrate suplimentare, dar s-a constatat că plata acestora ar fi fost posibilă din alte surse. Astfel, s-a constatat că în perioada ianuarie 2014- noiembrie 2015, societatea a înregistrat în contabilitate ridicări de numerar de la bancă în valoare totală de X19 lei și a acordat sume de bani ca avansuri doamnei CI în valoare totală de X20 lei, acestea fiind înregistrate în contabilitate în contul 542- „Avansuri de trezorerie”.

Din avansurile (în numerar și prin bancă) acordate doamnei CI, administratorul societății X SRL, înregistrate în contabilitate în contul 542- „Avansuri de trezorerie”, în data de 30.06.2014, societatea a înregistrat în evidența financiar- contabilă, închiderea soldului contului 542- „Avansuri de trezorerie” în valoare de X21 lei, prin debitul contului 461- „Debitori diverși”. Ulterior, în data de 30.11.2014, suma de X22 lei existentă în soldul contului 461- „Debitori diverși” a fost compensată cu sumele datorate către asociatul unic, doamna CI, înregistrate în contabilitate în contul 457- „Dividende de plată”.

De asemenea, s-a constatat că în data de 30.06.2015, societatea a înregistrat în contabilitate compensarea sumei de X23,70 lei, existentă în soldul contului 461- „Debitori diverși”, cu sumele datorate către asociatul unic, doamna CI, înregistrate în contabilitate în contul 457- „Dividende de plată”.

Echipa de control mai precizează că, în perioada octombrie 2014- noiembrie 2015, societatea a înregistrat în contabilitate ieșiri de numerar, în contul 457- „Dividende de plată”, în valoarea totală de X24 lei, din care în perioada ianuarie 2014- decembrie 2014 în valoare de X25 lei și în perioada ianuarie 2015- noiembrie 2015 în valoare de X26 lei.



Față de aspectele prezentate mai sus, s-a constatat că, în perioada verificată, salariații SC X SRL au efectuat lunar ore suplimentare de lucru, în afara programului zilnic normal de lucru prevăzut în contractele individuale de muncă și au încasat sume de bani pentru munca prestată suplimentar în cadrul societății. De asemenea, s-a constatat că în aceeași perioadă, anumiți salariați au încasat lunar sume de bani suplimentare pentru munca prestată în cadrul societății X SRL, peste nivelul celor provenite din salariul de bază pentru durata normală de lucru și din orele lucrate suplimentar.

În urma analizei efectuate, organele de control au concluzionat că sumele de bani astfel încasate de către salariații SC X SRL reprezintă în fapt venituri de natură salarială, respectiv venituri impozabile în conformitate cu prevederile art. 55 alin. (1)- alin. (2) lit. k) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile Titlului III-Impozit pe venit, pct. 68 lit. a) din HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru sumele de bani încasate suplimentar de către salariații SC X SRL, în perioada ianuarie 2014- octombrie 2015, neînscrise în state de plată și neînregistrate în evidența financiar- contabilă, în valoare totală de X27 lei (X28 lei în anul 2014, XX33 lei în perioada ianuarie 2015- octombrie 2015) și care reprezintă în fapt venituri asimilate salariilor, ca urmare a inspecției s-a procedat la calculul impozitului pe veniturile din salarii, precum și a contribuțiilor sociale obligatorii datorate, fiind stabilite obligații fiscale suplimentare în sumă totală de X1 lei.

***II.2 Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, nr. Y/09.07.2021, aferent obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de plată în baza Deciziei de impunere F-X/07.06.2021 cât și obligațiilor declarate de petentă dar neachitate la termen, A.J.F.P. X a calculat accesorii în sumă totală de X12 lei, din care X13 lei dobânzi și X14 lei penalități de întârziere.***

***III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de contestatară și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:***

***A. Pe linie de procedură***

***Cauza supusă soluționării este dacă aspectele sesizate de petentă sunt legitime și pot atrage nulitatea deciziei de impunere, în condițiile în care elementele care determină nulitatea actelor administrativ- fiscale sunt expres și limitativ prevăzute de legiuitor.***

**1) În ceea ce privește argumentul contestatarii potrivit căruia ar fi fost depășit dublul termenului prevăzut de art. 126 alin (1) lit. c) din Codul de procedură fiscală, ceea ce ar atrage nulitatea deciziei de impunere, a deciziei de nemodificare a bazei de impunere și a oricăror acte preparatorii întocmite după împlinirea dublului termenelor**

**În fapt,** conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/07.06.2021, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/07.06.2021 și a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-Z/07.06.2021 contestate, inspecția fiscală parțială la S.C. X S.R.L. s-a desfășurat în perioada 17.12.2019- 27.05.2021 și a fost suspendată în perioada 19.12.2019- 03.03.2021 în baza Deciziei de suspendare a inspecției fiscale nr. W/07.06.2021.

Organele de control precizează că inspecția fiscală a început în data de 17.12.2019, fiind înscrisă în registrul unic de control sub nr. 49/17.12.2019. Cu prilejul inițierii inspecției fiscale, în temeiul prevederilor art. 58, art. 64, art. 113 alin. (2) lit. g) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, echipa de control a solicitat în scris, prin Notificarea înmănată reprezentantului legal al S.C.

X S.R.L. în data de 17.12.2019, toate documentele/înscrisurile, care au stat la baza constatărilor consemnate în Procesul verbal nr. 6318/15.12.2015, întocmit de organele de control din cadrul D.R.A.F. 7 Sibiu, toate documentele/înscrisurile, în copie conformă cu originalul, consemnate în Procesul verbal de ridicare de înscrisuri nr. 6045/13.11.2015 (anexa nr. 5 la Procesul verbal nr. 6318/15.12.2015), respectiv toate anexele Procesului verbal nr. 6318/15.12.2015 întocmit de inspectorii antifraudă.

Prin răspunsului formulat de către reprezentantul legal al societății la data de 18.12.2019, societatea a declarat că se află în imposibilitatea de a pune la dispoziția echipei de inspecție fiscală documentele/înscrisurile solicitate.

Drept urmare, organele de control au întreprins următoarele demersuri:

a) Au fost solicitate de la D.R.A.F. 7 Sibiu documentele/înscrisurile ridicate de la societate, iar inspecția fiscală a fost suspendată începând cu data de 19.12.2019, în temeiul prevederilor art. 127, alin. (1) lit. f) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind comunicată societății Decizia de suspendare nr. W/07.06.2021.

La această solicitare, prin adresa nr. A-FSB 448/15.01.2020, înregistrată la A.J.F.P. X- A.I.F. sub nr. 269/21.01.2020, D.R.A.F. 7 Sibiu a comunicat următoarele:

*„Direcția Regională Antifraudă Fiscală 7 Sibiu a pus în executare decizia civilă nr. 379/R/2018, sens în care, prin adresa nr. A-FSB6823/29.05.2018, pe care o anexăm la prezenta, a restituit societății X SRL documentele ridicate prin procesul verbal de ridicare de înscrisuri nr. 6045/13.11.2015, însumând 151 file, cu excepția a 2 caiete care au fost predate, în original, organului de urmărire penală.”*

Organele de control menționează că în adresa nr. A-FSB6823/29.05.2018 a D.R.A.F. 7 Sibiu către SC X SRL se consemnează următoarele:

*„[...] vă transmitem, în copie conformă cu originalul, documentele ridicate de inspectorii antifraudă cu ocazia controlului efectuat în perioada 13.11.2015-10.12.2015, conform procesului verbal de ridicare de înscrisuri nr. 6045/13.11.2015, însumând 151 file, cu excepția celor 2 caiete care au fost predate, în original, organului de urmărire penală.”*

b) Având în vedere răspunsul formulat de către D.R.A.F. 7 Sibiu, A.J.F.P. X- A.I.F. a transmis SC X SRL, prin poștă cu confirmare de primire, adresa nr. 269/30.01.2020, prin care s-a solicitat societății, cu privire la documentele restituite, *„să întreprindeți toate demersurile necesare în vederea asigurării disponibilității acestora cu prilejul reluării inspecției fiscale. [...]”*. Adresa a fost returnată de către Poșta Română cu mențiunea *„AVIZAT LIPSĂ DOMICILIU 05.02.2020”*.

În aceste condiții, echipa de inspecție fiscală a contactat reprezentantul legal al societății, în persoana doamnei VM și i-a înmănat acesteia în data de 25.02.2020 adresa înregistrată la A.J.F.P. X- A.I.F. sub nr. 269/30.01.2020.

c) A.J.F.P. X- A.I.F. a solicitat D.R.A.F. 7 Sibiu, cu adresa nr. 269/30.01.2020, să-i comunice anexele consemnate în Procesul verbal nr. 6318/15.12.15 și adresa de înaintare prin care s-au predat organului de urmărire penală cele două caiete, în original, ridicate de la SC X SRL.

D.R.A.F. 7 Sibiu a transmis prin adresa nr. A-DAF 4645/10.03.2020, înregistrată la A.J.F.P. X- A.I.F. nr. 269/16.03.2020, pe suport optic, tip CD, anexele aferente Procesului verbal nr. 6318/15.12.2015 și o copie după adresa nr. A-DAF 3541/08.02.2016 (2 file), prin care au fost înaintate înscrisuri probatorii către Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism- Serviciul Teritorial Brașov, în interesul instrumentării dosarului penal nr. D/P/2014, declinat, la data de 01.06.2016, spre competență soluționare, în favoarea Parchetului de pe lângă Tribunalul Brașov. Se mai menționează că prin Ordonanța emisă la data de 13.11.2019, în dosarul penal X/P/2018, Parchetul de pe lângă Tribunalul Brașov a dispus, prin altele, clasarea cauzei cu privire la comiterea infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 241/2005.

d) Prin adresa nr. 3940/11.08.2020 organul de inspecție fiscală a solicitat reprezentantului SC X SRL să precizeze dacă înscrisurile însumând 151 file, ridicate de inspectorii antifraudă, au fost restituite societății.

La această solicitare, societatea a transmis prin adresa înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 3940/19.08.2020, că documentele/înscrisurile consemnate în Procesul verbal de ridicare de înscrisuri nr. 6045/13.11.2015, au fost predate societății de avocatură care a reprezentat societatea pe durata desfășurării procesului, în prezent acestea aflându-se la sediul acestei societăți.

e) Prin adresa înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 3942/11.08.2020, organul de inspecție fiscală a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul Brașov, comunicarea în copii conforme cu originalul a celor 2 caiete ridicate de către inspectorii antifraudă, predate în original, organului de urmărire penală, precum și o copie a Ordonanței emisă la data de 13.11.2019, în dosarul penal X/P/2018. Documentele solicitate au fost transmise la A.J.F.P. X- A.I.F. unde au fost înregistrate cu nr. 3942/22.09.2020.

Potrivit datelor prezentate, se constată că echipa de control nu s-a aflat în posesia tuturor documentelor necesare efectuării verificărilor în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, motiv pentru care a fost necesară inițierea unor demersuri repetate în vederea dobândirii acestora. De asemenea, se constată că societatea nu a întreprind demersurile necesare pentru a pune la dispoziția organelor de control documentele necesare desfășurării verificărilor, ea însăși tergiversând acest proces. Astfel, deși conform adreselor transmise de DRAF 7 Sibiu, societății, prin avocat, i s-au transmis la data de 29.05.2018 copii după documente, la data de 18.12.2019 (după mai mult de un an) reprezentantul acesteia afirmă că nu a intrat în posesia lor. Totodată, deși prin adresa înregistrată la A.J.F.P. X- A.I.F. sub nr. 269/30.01.2020, comunicată reprezentantului legal al societății, în persoana doamnei VM, în data de 25.02.2020, organul de control a solicitat să se întreprindă demersurile necesare în vederea prezentării documentelor cu prilejul reluării inspecției fiscale, la data de 19.08.2020 s-a transmis echipei de control că documentele se află la sediul societății de avocatură.

Organul de soluționare reține și că, după data de 19.08.2020 și până la reluarea, din inițiativa organului de inspecție, a inspecției fiscale în data de 03.03.2021, nici SC X SRL (și nici societatea de avocatură), nu a transmis documentele/înscrisurile care i-au fost solicitate prin adresa A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală nr. 3940/11.08.2020 și nu a mai făcut niciun demers de comunicare cu organul de inspecție fiscală.

**În drept**, pentru determinarea duratei de efectuare a inspecției fiscale trebuie avute în vedere prevederile art. 123 alin. (2), art. 126 și ale art 130 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data demarării procedurii de control, conform căroră:

**„art. 123 Începerea inspecției fiscale**  
[...]

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

**art. 126 Durata efectuării inspecției fiscale**

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

- a) 180 de zile pentru contribuabilii mari, precum și pentru contribuabilii/plătitorii care au sedii secundare, indiferent de mărime;*
- b) 90 de zile pentru contribuabilii mijlocii;*
- c) 45 de zile pentru ceilalți contribuabili.*

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

#### **art. 130 Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat**

[...]

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

Conform acestor prevederi legale, data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control, iar data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală. Totodată, se reține că durata efectuării inspecției fiscale nu poate fi mai mare de 45 zile pentru contribuabilii alții decât contribuabili mari, mijlocii și pentru cei care au sedii secundare și de 180 zile pentru contribuabilii mari și pentru cei care au sedii secundare, indiferent de mărime. Legiuitorul a mai prevăzut că în cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei anterior menționate, aceasta încetează fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare.

În speță, conform informațiilor din bazele de date ANAF, societatea verificată are sedii secundare deschise în Comuna LB, sat LB, jud. V și în municipiul X, str. X nr. 109 bis, jud. X, astfel că durata inspecției fiscale, este de 360 de zile și nu de 90 de zile cum susține petenta.

În mod eronat se raportează petenta la dispozițiile art. 126 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 207/2015, respectiv la termenul de 45 de zile pentru desfășurarea inspecției și la termenul limită de 90 de zile, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut că durata efectuării inspecției fiscale pentru contribuabilii care au sedii secundare, indiferent de mărime, nu poate fi mai mare de 180 de zile, termenul limită fiind de 360 zile.

În drept, în speță sunt incidente și prevederile art. 127 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care statuează că:

#### **„art. 127 Suspendarea inspecției fiscale**

(1) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale în oricare din următoarele situații și numai dacă apariția acestei situații împiedică finalizarea inspecției fiscale:

- a) pentru desfășurarea unuia sau mai multor controale încrucișate în legătură cu actele și operațiunile efectuate de contribuabilul/plătitorul supus inspecției fiscale;
- b) pentru ducerea la îndeplinire a măsurilor dispuse de organul de inspecție fiscală, inclusiv în situația în care acestea privesc elaborarea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer;
- c) pentru emiterea unei decizii a Comisiei fiscale centrale;
- d) pentru efectuarea unei expertize, potrivit art. 63;
- e) pentru efectuarea de cercetări specifice în vederea identificării unor persoane sau stabilirii realității unor tranzacții;
- f) pentru solicitarea de informații sau documente de la autorități, instituții ori terți, inclusiv de la autorități fiscale din alte state, în legătură cu obiectul inspecției fiscale;
- g) pentru finalizarea unor acțiuni de control fiscal efectuate în condițiile legii la același contribuabil/plătitor care pot influența rezultatele inspecției fiscale;
- h) pentru efectuarea verificărilor la ceilalți membri ai grupului fiscal unic, definit potrivit Codului fiscal;
- i) atunci când, în scopul valorificării informațiilor rezultate din alte acțiuni de inspecție fiscală sau obținute de la alte autorități ori de la terți, se impune începerea de îndată a unei inspecții fiscale la un alt contribuabil/plătitor;

j) în alte cazuri temeinic justificate.

(2) În cazul prevăzut la alin. (1), inspecția fiscală este suspendată până la data la care încetează motivul suspendării, dar nu mai mult de 6 luni de la data suspendării.

(3) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale la cererea justificată a contribuabilului/plătitorului. În acest caz, suspendarea nu poate fi mai mare de 3 luni.

(4) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale în situația în care soluționarea contestației formulate împotriva unui act administrativ fiscal emis anterior sau a unei acțiuni în contencios-administrativ, pentru același contribuabil/plătitor, poate influența rezultatele inspecției fiscale în curs. În acest caz, inspecția fiscală se reia după emiterea deciziei de soluționare a contestației sau după data rămânerii definitive a hotărârii judecătorești.

(5) Ori de câte ori conducătorul inspecției fiscale decide suspendarea inspecției, se emite o decizie de suspendare care se comunică contribuabilului/plătitorului.

(6) Data reluării inspecției fiscale se aduce la cunoștința contribuabilului/plătitorului.

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

Se constată deci că legiuitorul a prevăzut posibilitatea ca inspecția fiscală să fie suspendată în anumite situații, pentru perioade care să nu depășească 6 luni, dacă apariția acestor situații împiedică finalizarea inspecției fiscale și că perioada de suspendare a inspecției nu este inclusă în calculul duratei acesteia. Atât suspendarea inspecției cât și reluarea acesteia trebuie aduse la cunoștința contribuabilului.

Astfel, rezultă foarte clar cum se calculează durata inspecției și anume că durata efectuării inspecției fiscale este determinată în funcție de data începerii inspecției fiscale (care este data menționată în registrul unic de control) și de data încheierii inspecției fiscale (care este data programată pentru discuția finală), fără a se include perioadele de suspendare în calculul acesteia.

Conform precizărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/07.06.2021, inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 17.12.2019-27.05.2021 și a fost suspendată în perioada 19.12.2019- 03.03.2021, în baza prevederilor art. 127 alin. (1) lit. f) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pentru că petenta nu a putut pune la dispoziția organelor de control documentele necesare efectuării verificărilor și pentru că a fost necesară întreprinderea de demersuri pentru ca inspectorii fiscali să intre în posesia tuturor documentelor necesare pentru stabilirea situației de fapt fiscale. Astfel, având în vedere că dispozițiile art. 127 alin. (7) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală prevăd că perioadele de suspendare nu sunt incluse în durata inspecției, se constată că perioada de desfășurare a inspecției a fost de **87 zile** (2 zile în perioada 17.12.2019-18.12.2019+ 85 zile în perioada 04.03.2021-27.05.2021), nedevenind incidente dispozițiile art. 126 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, citate anterior.

Referitor la sesizarea petentei că termenul de 6 luni pentru suspendare a fost depășit, organul de soluționare reține că acesta este un termen de recomandare și nu unul sancționator, de decădere, iar nerespectarea acestuia nu poate determina decăderea organelor de inspecție fiscală din dreptul de a finaliza inspecția fiscală, în condițiile în care legiuitorul a dispus că inspecția poate fi suspendată ori de câte ori conducătorul inspecției fiscale competent consideră că este oportun.

În fapt perioada lungă de suspendare a fost provocată chiar de culpa petentei care, deși a fost informată prin comunicarea Avizului de inspecție fiscală nr. F-X/11.12.2019, că va face obiectul unei inspecții fiscale cu privire la impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale datorate bugetului general consolidat al statului, pentru perioada 01.01.2014- 31.10.2019, nu a făcut toate diligențele pentru a intra în posesia tuturor documentelor relevante pentru inspecție. Astfel, deși societatea avea obligația legală să prezinte la control toate documentele necesare stabilirii situației de fapt fiscale, aceasta a precizat în răspunsul la Notificarea formulată în scris de către organele de inspecție fiscale la

data începerii inspecției, 17.12.2019, că „Documentele/înscrisurile consemnate în procesul verbal de ridicare de înscrisuri nr. 6045/13.11.2015, până la data prezentei notificări nu au fost predate societății în copie conform cu originalul, deși prin sentința civilă nr. 90-CA a Tribunalului Brașov pârâtele au fost obligate să predea aceste înscrisuri”. Or, inspectorii antifraudă au transmis către SC X SRL, în copie conformă cu originalul, documentele ridicate cu Procesul verbal de ridicare de înscrisuri nr. 6045/13.11.2015, însumând 151 file, cu excepția celor 2 caiete care au fost predate, în original, organului de urmărire penală, încă din anul 2018, acestea fiind însoțite de adresa nr. A-FSB 6823/29.05.2018. De altfel, și la solicitarea organelor de inspecție fiscală transmisă cu adresa nr. 3940/11.08.2020, la care societatea a răspuns în data de 19.08.2020, acesta s-a limitat să precizeze că documentele au fost predate societății de avocatură și se află la sediul acesteia.

Astfel, cum legiuitorul nu a prevăzut vreo sancțiune în cazul în care inspecția fiscală nu este reluată imediat după încetarea motivului suspendării, sau după depășirea termenului de 6 luni, nereluarea inspecției la data primirii documentelor, ca motiv, nu poate conduce la nulitatea deciziei și prin urmare motivul invocat apare ca nefondat.

Organul de soluționare reține că și dacă s-ar avea în vedere că suspendarea a încetat la data de 19.06.2020 (vineri), când s-a împlinit termenul de 6 luni, așa cum susține petenta, perioada de desfășurare a inspecției ar fi de 342 zile (2 zile în perioada 17.12.2019-18.12.2019+ 340 zile în perioada 22.06.2021-27.05.2021), mai mică de 360 zile, astfel că nici în această situație nu ar fi devenit incidente dispozițiile art. 126 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, citat anterior și nici în situația în care termenul de încheiere a suspendării s-ar raporta la data de 22.09.2020, când organul de control era în posesia tuturor documentelor.

Chiar dacă, așa cum a precizat Direcția Regionala Antifrauda Fiscala 7 Sibiu, o parte din documente au fost înaintate și prin adresa nr. A-FSB 11845/01.09.2016, acest aspect nu înlătură necesitatea ca, pentru efectuarea verificărilor, organele de control să dețină toate documentele necesare stabilirii situației de fapt fiscale, iar acestea au fost transmise abia în 21.09.2020, fapt care justifică suspendarea inspecției.

În ceea ce privește perioada scursă de la data de 22.09.2020 la care au fost primite copii după documente de la Parchetul de pe lângă Tribunalul Brașov, până la reluarea inspecției (04.03.2021), se reține că activitatea de inspecție fiscală este una complexă, care începe de la transmiterea Avizului de inspecție fiscală, și se finalizează la data emiterii deciziei de impunere, și că organele de control trebuie să respecte diverse termene prevăzute de textele de lege (de exemplu avizarea cu cel puțin 15 zile înainte de începerea inspecției, termenul de desfășurare a inspecției în funcție de tipul contribuabilului, termenul de 30 de zile de la finalizarea inspecției pentru emiterea deciziei etc.), astfel că pentru reluarea inspecției organul fiscal trebuia să țină cont atât de acțiunile suspendate cât și de acțiunile începute între timp de echipa de control, precum și de termenele impuse de lege.

Fată de cele anterior prezentate, se reține că în speță inspecția s-a desfășurat pe o perioadă de 87 de zile, astfel că susținerea petentei că a fost depășită durata de desfășurare a inspecției fiscale prevăzută la art. 126 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, este nefondată și se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

**2) În ceea ce privește EXCEPȚIA PRESCRIPȚIEI dreptului echipei de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare de plată, aferente perioadei 01.01.2014-17.12.2014, invocată de petentă**

În fapt, din documentele la dosar, se reține că inspecția fiscală a vizat impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuțiile sociale obligatorii pentru perioada 01.01.2014-31.10.2019 și a fost demarată la data de 17.12.2019.

Contestatară consideră că la data demarării inspecției fiscale, 17.12.2019, organele de control nu mai aveau dreptul să stabilească obligații fiscale suplimentare de plată pentru perioada 01.01.2014-17.12.2014.

În drept, în ceea ce privește termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale pentru anul 2014, se reține că în speță este un termen care curge și care a început să curgă anterior datei de 01.01.2016, astfel că, în conformitate cu prevederile art. 347 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care dispun că:

**„art. 347 Dispoziții privind termenele**

(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.”

se calculează, după normele O.G. nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, în vigoare când a început să curgă, **aspect care a fost avut în vedere de către organele de control.**

La art. 91 alin. (1) și alin. (2) și art. 23 din OG nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul a dispus că:

**„art. 91 Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale**

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

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

**art. 23 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”.

Referitor la articolele de lege, mai sus menționate, prin **Decizia nr. 21/14.09.2020** (publicată în Monitorul oficial nr. 1257/18.12.2020) **pronunțată în dosarul nr. 1375/1/2020**, Înalta Curte de Casație și Justiție a admis recursul în interesul legii formulat de Colegiul de conducere al Curții de Apel Brașov, în interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 91 alin. (1) și (2), coroborate cu cele ale art. 23 din OG nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, la pct. 65 din decizia mai sus amintită fiind stipulat că:

„65. „Momentul“ constituirii bazei de impunere, în sensul art. 23 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, este anul fiscal în care se realizează profitul impozabil. Obținerea acestuia generează pentru bugetul de stat o creanță fiscală, iar pentru contribuabil o obligație fiscală, constând în impozitul pe profit”.

De asemenea, în pronunțare, instanța a stabilit:

„Admite recursul în interesul legii formulat de Colegiul de conducere al Curții de Apel Brașov.

În interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 91 alin. (1) și (2), coroborate cu cele ale art. 23 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, termenul de 5 ani de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale reprezentând impozit pe profit și accesorii ale acestora curge de la data de 1 ianuarie a anului următor anului fiscal în care s-a realizat profitul impozabil din care rezultă impozitul pe profit datorat de contribuabil.

Obligatorie, potrivit dispozițiilor art. 517 alin. (4) din Codul de procedură civilă”.

Din coroborarea dispozițiilor legale, mai sus citate, precum și din interpretarea

instanței supreme, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale privind impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor 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 realizat venitul impozabil.

În speță, pentru veniturile din salarii și asimilate salariilor aferente lunii ianuarie 2014, termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale privind impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și privind contribuțiile sociale începe să curgă de la data de 01.01.2015 și se împlineste la 31.12.2019, astfel că, la data de 17.12.2019, când a început inspecția fiscală, acesta nu se împlinise, obligațiile suplimentare de plată pentru anul 2014 fiind stabilite înăuntrul termenului de prescripție.

Contestatară consideră că, dat fiind faptul că inspecția fiscală a fost demarată de către organele de control în data de 17.12.2019, acestea nu mai aveau dreptul să stabilească obligații fiscale suplimentare de plată în sarcina sa, pentru perioada 01.01.2014-17.12.2014, apreciind în mod eronat că „data scadenței pentru fiecare sumă determinată suplimentar de echipa de inspecție fiscală marchează debutul termenului de prescripție de 5 ani”, în condițiile în care legiuitorul a dispus în mod expres la art. 91 alin. (2) din OG nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, că termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv celui în care s-a realizat venitul impozabil.

Susținerea contestatarii că *“la o distanță de 5 ani de la controlul Direcției Antifraudă, [...] și 6 luni de la soluționarea definitivă a cercetării penale împotriva societății, a fost demarată și inspecția fiscală”* este pe de o parte eronată, deoarece inspecția fiscală parțială a început în data de 17.12.2019, iar Procesul verbal nr. 6318 a fost încheiat, de către D.R.A.F. 7 Sibiu în data de 15.12.2015, între cele două momente scurgându-se 4 ani, și pe de altă parte este irelevantă, atâta timp cât inspecția fiscală a început înainte de împlinirea termenului de prescripție de 5 ani, prevăzut de legiuitor.

Decalajul de timp dintre data efectuării controlului de către D.R.A.F. 7 Sibiu (2015) și data la care s-a inițiat inspecția fiscală la SC X SRL, a fost cauzat, în principal de lipsa documentelor justificative, care au fost ridicate și gestionate de către organul de cercetare penală, precum și de necesitatea soluționării definitive a contenciosului administrativ fiscal inițiat de SC X SRL împotriva Procesului verbal nr. 6318/ 15.11.2015, încheiat de către D.R.A.F. 7 Sibiu, demers care s-a finalizat prin Decizia definitivă nr. X/R/22.04.2019 a Curții de Apel Brașov- Secția Contencios Administrativ și Fiscal.

Cât privește susținerea petentei că *„întârzierea în demararea inspecției fiscale este [...] prejudiciabilă”* societății, aceasta nu poate fi reținută de către organul de soluționare, în condițiile în care societatea cunoștea cea mai mare parte a obligațiilor fiscale stabilite suplimentar încă din luna decembrie 2015, când i-a fost comunicat Procesul verbal nr. 6318/15.12.2015, încheiat de către inspectorii antifraudă, respectiv că are de plată obligații fiscale în valoare totală de X30,47 lei. Se reține chiar că inițial societatea a recunoscut și înregistrat în evidențele contabile aceste obligații și că a procedat la stornarea lor la data soluționării contenciosului administrativ fiscal demarat împotriva Procesului verbal nr. 6318/15.12.2015 întocmit de D.G.R.A.F. 7 Sibiu, în anul 2019.

**3) În ceea ce privește susținerea contestatoarei conform căreia nu a fost respectat termenul prevăzut de art. 94 alin. (1) lit. b) din Codul de procedură fiscală, respectiv că nu au fost respectate prevederile din Codul de procedură fiscal privind comunicarea Avizului de inspecție fiscal cu 15 zile înainte de începerea inspecției fiscale, menționăm că în mod eronat petenta indică art. 94 alin. (1) lit. b) din Codul de procedură fiscală.**

În fapt, la data demarării inspecției fiscale era în vigoare și producea efecte Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care reglementează modul de comunicare a Avizului de inspecție fiscală la art. 122, respectiv:

**„art. 122 Avizul de inspecție fiscală**



(1) *Înainte desfășurării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală are obligația să înștiințeze, în scris, contribuabilul/plătitorul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.*

(2) *Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului/plătitorului, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:*

[...]

*b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili/plătitori.*

(4) *Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:*

[...]

*b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale;*

[...]

(6) *În cazul prevăzut la alin. (4), contribuabilul/plătitorul poate solicita suspendarea inspecției fiscale. Prevederile art. 127 sunt aplicabile în mod corespunzător.”*

Față de prevederile legale mai sus citate, se reține că, înainte desfășurării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală are obligația să înștiințeze, în scris, contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală, care se comunică cu 15 zile înainte de începerea inspecției fiscale sau la data începerii inspecției fiscale în cazul în care la acest contribuabil, ca urmare a unui control inopinat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale, astfel cum este cazul în speță.

Din documentele existente la dosar, se reține că în perioada 02.12.2019 -03.12.2019, SC X SRL a făcut obiectul unui control inopinat, la finalizarea căruia s-a întocmit Procesul verbal nr. 689/03.12.2019. Deoarece inspectorii fiscali au constatat că se impune efectuarea cu celeritate a unei acțiuni de inspecție fiscală la SC X SRL, s-a emis Avizul de inspecție fiscală nr. F-X/11.12.2019, care a fost comunicat societății la data de 11.12.2019, fiind înmânat reprezentantului legal al SC X SRL, respectiv doamnei VM, în calitate de împuternicit al administratorului. Astfel, în speță s-a făcut aplicarea dispozițiilor art. 122 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Totodată, se reține că societatea nu a formulat nicio cerere prin care să solicite suspendarea inspecției fiscale, în acord cu prevederile art. 122 alin. (6) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, permițând echipei de control începerea verificării la data de 17.12.2019.

Așa cum am arătat anterior, în perioada 02-03 decembrie 2019 la SC X SRL, echipa de inspecție a efectuat un control inopinat, care s-a materializat prin încheierea Procesului verbal nr. 689/03.12.2019. La punctul 3 „Consecințe” din acest Proces verbal, inspectorii fiscali au consemnat următoarele: „[...] societatea X SRL va face obiectul unei inspecții fiscale potrivit Titlului VI-Controlul fiscal din Codul de procedură fiscală aprobat prin Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, urmând a se emite și transmite avizul de inspecție fiscală pentru obiectivele impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale datorate bugetului general consolidat al statului.”

Astfel, chiar dacă inspecția fiscală a început, așa cum sesizează petenta, la data de 17.12.2019, fiind înscrisă în Registrul unic de control la poziția nr. 49, înainte de împlinirea termenului de 15 zile prevăzut de art. 122 alin. (2) lit. b) din Codul de procedură fiscală, acest fapt nu s-a efectuat cu încălcarea normelor procedurale de desfășurare a inspecției fiscale.

**4) În ceea ce privește capătul de cerere referitor la contestarea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. Q/07.06.2021 și a Deciziei de suspendare a inspecției fiscale nr. W/07.06.2021, acte emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Brașov**

**În fapt,** ca urmare a inspecției fiscale efectuate la S.C. X S.R.L. s-a emis **Decizia de impunere** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare

stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/07.06.2021 și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-Z/07.06.2021, precum și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. Q/07.06.2021.

De asemenea, în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/07.06.2021 se menționează că inspecția fiscală a fost suspendată în perioada 19.12.2019- 03.03.2021, în acest sens fiind emisă Decizia de suspendare a inspecției fiscale nr. W/07.06.2021.

În ceea ce privește contestația împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. Q/07.06.2021, în conformitate cu prevederile Titlul VIII „Soluționarea contestației împotriva actelor administrativ fiscale”, art. 268 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (6) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**„art. 268 Posibilitatea de contestare**

*(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.*

[...]

**art . 272 Organul competent**

*(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.*

[...]

*(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente.”*

Având în vedere faptul că Dispoziția de măsuri nu face parte dintre actele limitativ enumerate la art. 272 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, competența de soluționare aparține organului fiscal emitent.

În acest sens, organul de inspecție fiscală a transmis prin adresa nr. 3710/09.09.2021 că a dat curs soluționării cererii petentei cu privire la Dispoziția de măsuri, și a emis Decizia nr. 3710/08.09.2021 privind soluționarea contestației formulate de către SC X SRL, (înregistrată la A.J.F.P. X- Activitatea de inspecție fiscală sub nr. 3710/27.07.2021) împotriva măsurii consemnate în Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. Q/07.06.2021.

Prin acest act s-a decis suspendarea procedurii de soluționare a contestației, având în vedere procedura în curs de soluționare a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/07.06.2021, fiind puse în practică art. 277 alin. (1) lit. b) din Codul de procedură fiscală aprobat prin Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

**„art. 277 Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrative**

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

[...]

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

Referitor la solicitarea contestatarei de „repunere în termenul de contestare a deciziei de suspendare, cu consecința anulării acesteia și totodată cu consecința anulării tuturor actelor administrative emise, urmare a depășirii duratei inspecției [...]”, se reține că în conformitate cu prevederile art. 268 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data emiterii deciziei de suspendare (19.12.2019):

**„art. 268 Posibilitatea de contestare**

*(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.*

*(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.”*

Așa cum reiese din dispozițiile legale antecitate, împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație și este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal. În speță Decizia de suspendare a inspecției fiscale nr. W/07.06.2021 nu constituie un titlu de creanță pentru contribuabil, nu creează vreun raport obligațional între bugetul statului și contribuabil și astfel nu este susceptibil de a fi contestat.

Se mai reține că în conformitate cu prevederile art. 46 alin. (2), lit. i) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data emiterii Deciziei de suspendare a inspecției fiscale nr. W/07.06.2021, reglementează următoarele:

**„art. 46 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal**

[...]

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

[...]

i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația”.

Or Decizia de suspendare a inspecției fiscale nr. W/07.06.2021 nu are calitatea de act administrativ fiscal la data emiterii acesteia și nici nu a fost reglementată posibilitatea de contestare a acesteia.

Contestarea deciziei de suspendare a inspecției fiscale a fost reglementată abia ca urmare a modificărilor și completărilor aduse Codului de procedură fiscală aprobat prin Legea nr. 207/2015, legiferați prin prevederile art. I, pct.30 din Legea nr. 295/2020 din data de 18 decembrie 2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precum și aprobarea unor măsuri fiscal-bugetare, care la art. 127 a introdus alin. (10) cu următorul cuprins:

*„(10) Contribuabilul/plătitorul poate contesta decizia de suspendare, potrivit titlului VIII.”*

Drept urmare, Decizia de suspendare a inspecției fiscale nr. W/07.06.2021 emisă la SC X SRL nu îndeplinește condițiile procedural fiscale pentru a putea fi contestată și nu poate face obiectul unei judecării separate.

**Cu privire la solicitarea petentei de anulare a actelor administrativ fiscale pentru vicii de procedură**, organul de soluționare reține că, în drept, potrivit doctrinei, nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, decizia de impunere și decizia de modificare a bazei de impunere contestate, referitor la care petenta invocă nulitatea, conțin elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, și care sunt prevăzute în mod explicit și limitativ la art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada efectuării verificărilor, unde se precizează:

**„art. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal**

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

*a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;*

*b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei*

împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa;

d) organul fiscal nu prezintă argumentele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă emisă în scris sau soluția adoptată de organul fiscal sau de instanța de judecată potrivit art. 6 alin. (1), în cazul în care contribuabilul/plătitorul a prezentat organului fiscal anterior emiterii actului administrativ-fiscal respectiva opinie/soluție;

e) organul fiscal nu respectă considerentele deciziei de soluționare a contestației în cazul emiterii noului act administrativ-fiscal potrivit art. 279 alin. (3);

f) emiterea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere sau a deciziei de nemodificare a bazei de impunere de către organul de inspecție fiscală după încetarea inspecției fiscale potrivit art. 126 alin. (2), respectiv emiterea raportului de verificare și a deciziei de impunere de către organul fiscal după încetarea verificării situației fiscale personale potrivit art. 140 alin. (6) coroborat cu art. 147 și art. 126 alin. (2), fără ca acestea să fie reluate, potrivit legii;

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător.”

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

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 49 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, precum și situațiile care pot duce la nulitatea actului administrativ fiscal.

În speță, Deciziile contestate cuprind toate elementele prevăzute la art. 49 alin. (1) lit. b) din Codul de procedură fiscală, respectiv au înscrise informații privind numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, denumirea contribuabilului, obiectului actului administrativ și semnătura persoanei împuternicite a organului fiscal, precum și organul fiscal emitent. De asemenea, cele două decizii au fost întocmite de organul fiscal competent a efectua inspecție fiscală la acest contribuabil, actul administrativ fiscal nu este afectat de o gravă și evidentă eroare, iar așa cum am arătat mai sus, cele sesizate de petentă cu privire la incidența dispozițiilor art. 126 alin. (2) și la celelalte vicii de procedură sunt nefondate.

Față de cele anterior prezentate, întrucât susținerile petentei privind încălcarea procedurii de desfășurare a inspecției se constată ca nefondate, organul de soluționare va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

## **B. Pe fond**

**B.1. Referitor la obligațiile fiscale suplimentare în sumă totală de X1 lei, din care:**

– X2 lei Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;

- X3 lei Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- X4 lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- X5 lei Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- X6 lei Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- X7 lei Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- X8 lei Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- X9 lei Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- X10 lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X11 lei Contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- 0 lei Contribuția asiguratorie pentru muncă.

***Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, este a se stabili dacă societatea datorează diferențele de impozit pe veniturile din salarii și de contribuții pe salarii stabilite în urma inspecției fiscale ca urmare a includerii în baza de impozitare a sumelor acordate salariaților pentru orele suplimentare lucrate și a sumelor de bani suplimentare pentru munca prestată în cadrul societății, în condițiile în care argumentele și documentele prezentate în susținere nu sunt de natură să contrazică și să combată cele constatate de echipa de inspecție fiscală.***

În conformitate cu precizările din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/07.06.2021, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/07.06.2021 contestate, S.C. X S.R.L. are ca obiect principal de activitate declarat „Fabricarea încălțăminte”- CAEN 1520, iar potrivit situațiilor financiare anuale depuse de societate la organul fiscal, a avut un număr mediu de angajați cu contract individual de muncă de 70 salariați în anul 2014, 60 salariați în anul 2015, 67 salariați în anul 2016, 65 salariați în anul 2017, 65 salariați în anul 2018 și 67 salariați în anul 2019.

Din verificările efectuate asupra documentelor/încrisurilor privind cheltuielile cu personalul societății, inspectorii cu atribuții de control au constatat deficiențe în ceea ce privește modul de constituire și declarare a impozitului pe veniturile din salarii datorat la bugetul general consolidat al statului pentru perioada ianuarie 2014- octombrie 2015, pentru veniturile impozabile aferente orelor lucrate peste programul zilnic de lucru, precum și pentru alte venituri suplimentare realizate de către salariații societății în baza relației contractuale de muncă.

**În fapt**, organele de control au constatat că în perioada ianuarie 2014- octombrie 2015, salariații S.C. X S.R.L. au efectuat lunar ore suplimentare de lucru, în afara programului zilnic normal de lucru prevăzut în contractele individuale de muncă, pentru care au fost recompensați cu sume de bani pe care societatea nu le-a evidențiat în documentele financiar contabile în vederea impozitării. Totodată, s-a constatat că, în aceeași perioadă, anumiți salariații au încasat lunar sume de bani suplimentare pentru munca prestată în cadrul societății X SRL, peste nivelul celor provenite din salariul de bază pentru durata normală de lucru și din orele lucrate suplimentar, care de asemenea, nu au fost evidențiate în documentele financiar contabile în vederea impozitării.

Organele de control au concluzionat că sumele de bani astfel încasate de către salariații SC X SRL, în perioada ianuarie 2014- octombrie 2015, reprezintă în fapt venituri de natură salarială, respectiv venituri impozabile în conformitate cu prevederile art. 55 alin. (1) și alin. (2) lit. k) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile Titlului III-Impozit pe venit, pct. 68 lit. a) și o) din HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Deoarece pentru aceste sume de bani încasate suplimentar de către salariații SC X SRL, care nu au fost înscrise în state de plată și nu au fost înregistrate în evidența financiar-contabilă, în valoare totală de X27 lei (în anul 2014 în valoare de X28 lei, în perioada ianuarie 2015- octombrie 2015 în valoare de XX33 lei), SC X SRL nu a determinat, nu a înregistrat în

evidența financiar- contabilă și nu a declarat la organul fiscal impozitul pe veniturile din salarii datorat la bugetul general consolidat al statului și contribuțiile obligatorii, ca urmare a controlului, pentru aceste venituri asimilate salariilor, echipa de inspecție fiscală a procedat la calculul obligațiilor pe veniturile din salarii, fiind stabilite obligații fiscale suplimentare în sumă totală de X1 lei.

Organele de control sesizează că începând cu luna noiembrie 2015, perioadă în care s-a inițiat control desfășurat de inspectorii antifraudă din cadrul DRAF 7 Sibiu, consemnat în Procesul verbal nr. 6318/15.12.2015, SC X SRL a înscris în statele de plată orele lucrate suplimentar, inclusiv sâmbăta, precum și veniturile brute aferente acestor ore suplimentare pentru perioada noiembrie 2015- octombrie 2019 și a declarat la bugetul de stat obligațiile fiscale aferente.

**În drept**, în perioada 01.01.2014- 31.10.2015 sunt aplicabile dispozițiile art. 55 alin. (1), alin. (2) lit. k) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu normele date în aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004, unde se precizează:

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

**„art. 55 Definierea veniturilor din salarii**

*(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă 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.*

*(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:*

*[...]*

*k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor.*

Normele de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004

*„68. Veniturile din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:*

*a) sume primite pentru munca prestată ca urmare a contractului individual de muncă, a contractului colectiv de muncă, precum și pe baza actului de numire:*

*- salariile de bază;*

*- sporurile și adaosurile de orice fel;*

*- indemnizații pentru trecerea temporară în altă muncă, pentru reducerea timpului de muncă, pentru carantină, precum și alte indemnizații de orice fel, altele decât cele menționate la pct. 3, având aceeași natură;*

*- recompensele și premiile de orice fel;*

*- orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor;*

*[...]*

*o) alte drepturi sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor.*

*106. Venitul brut lunar din salarii reprezintă totalitatea veniturilor realizate într-o lună conform art. 55 alin. (1)- (3) din Codul fiscal de o persoană fizică, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate.”*

Astfel legiuitorul a prevăzut că sunt venituri impozabile din salarii toate sumele încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă indiferent de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă. De asemenea, se reține că venitul brut lunar din salarii reprezintă totalitatea veniturilor realizate într-o lună de o persoană fizică, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea sau forma sub care sunt acordate.

În susținerea contestației petenta recunoaște că a achitat salariaților săi anumite sume ca și contravaloare a orelor lucrate suplimentar, respectiv că *„din banii personali ai asociatului unic al subscrisei, acesta a dispus plata unor sume de bani pentru orele suplimentare lucrate de angajații subscrisei”*, dar susține că valoarea sumelor achitate este doar cea care *„rezultă din înscrisurile analizate de echipa de inspecție, respectiv înscrisurile care poartă semnătura angajaților și care confirmă astfel încasarea banilor și cuantumul acestora.”*

În ceea ce privește susținerea petentei că ar fi achitat salariaților săi doar sumele din înscrisurile care poartă semnătura angajaților, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea cauzei, în fapt, din coroborarea informațiilor din documentele analizate cu explicațiile scrise date de către angajații petentei, reieșind că angajații societății au lucrat suplimentar în mod obișnuit, dar că listele pe care semnav angajații pentru primirea banilor erau distruse după o perioadă.

Astfel, conform celor menționate în Procesul verbal nr. 6318/15.12.2015 încheiat de către organele de control din cadrul D.G.R.A.F. 7 Sibiu, potrivit declarațiilor date în fața inspectorilor antifraudă de către persoana implicată în gestionarea sumelor de bani pentru orele suplimentare acordate salariaților, precum și pentru întocmirea unor documente legate de orele suplimentare lucrate de salariați, d-na DC, *„la primirea acestor sume de bani salariații nu semnează un act/hârtie, aceste sume sunt trecute pe hârtii volante pentru justificarea plăților efectuate administratului, ulterior fiind aruncate.”*

De asemenea, se mai reține că:

A) Referitor la activitate de pontaj, conform declarațiilor scrise date de doamna DL, angajată în cadrul SC X SRL în funcția de șef bandă *„în fiecare zi când oamenii vin la serviciu se semnează pe condica de prezență la ora 7:00 și la plecare la ora 15:30. Responsabilitatea mea este să-i pontez pe fiecare după cum s-au semnat iar pontajul merge mai departe la d-na secretară DC”*. Cu privire la condicile de prezență pentru punctul de lucru din X str. X nr.109B, aceasta a declarat că *„după verificarea condicilor care sunt pe foi volante le predau la biroul de la punctul de lucru mai sus menționat.”*

b) La întrebarea ce reprezintă/conține foaia colectivă de prezență SEPTEMBRIE 2015 identificată la punctul de lucru al societății SC X SRL din str. X nr. 108 BIS, în care apar date diferite față de pontajul din evidențele contabile, d-na DC, angajată în cadrul SC X SRL în funcția de secretară, a declarat că este *„condica de prezență cu orele efectiv lucrate de salariați.”* Fiind întrebată cum se achită către personalul angajat sumele rezultate din diferența dintre orele efectiv lucrate și cele pontate, d-na DC a declarat că *„Trimit pe mail situația cu orele suplimentare șefei mele d-na CI după care ridic banii de la bancă pe care mii transmite, după care ang. semnează pe liste și le înmânez sumele în numerar pe care le păstrez o perioadă după care le distrug”*.

c) D-na DC a mai precizat că *„din 01.2014 m-am ocupat și de caseria și de retragerile de numerar și efectuarea plăților de numerar și de pontaje.”*

d) Fiindu-i solicitat să precizeze ce plăți a efectuat din banii ridicați din bancă din contul societății X SRL, în afara cheltuielilor generate de activitatea de la punctul de lucru (utilități, consumabile, carburant, etc.), d-na DC a răspuns că *„în afară de aceste plăți menționez că din dispoziția șefei mele (CI) achit salariaților sume de bani reprezentând contravaloarea orelor suplimentare, precum și alte sume. Ptr. sumele aferente orelor suplimentare salariații semnează pe niște liste volante iar pe cele care le-am avut le-am pus la dispoziție ofițerilor antifraudă. Sumele plătite suplimentar altor salariați le notez pe anumite hârtiuțe pentru justificarea acestora. Menționez că nu întotdeauna păstrez aceste hârtii dar lunar începând cu 01.2014 până în prezent le inmanez următorilor salariați următoarele sume: FOCSA STEFAN 500, BADULESCU RODICA 500, BADULESCU RODICA 500, TAIȘZ ISTVAN 300, DL 2000, KARAKSONY CRISTIN 2920, MIHAILA NECULAI 2920, VASIDA DAN 500, VASIDA DAN 500, VASIDA DAN 500, BACIU CARMEN 1000, CONDURUTA OVIDIU 1000. Sumele mai sus precizate sunt achitate suplimentar sumelor atribuite pe cardul de salariu*

*fiecărui salariat. De plata acestor sume nu a fost înștiințată persoana responsabilă cu întocmirea statelor de plată astfel achitate, nu sunt înscrise în statele de plată pe perioada 01.2014 și până în prezent.”*

Organul de soluționare constată faptul că petenta reține în contestația formulată doar explicațiile date de doamna CI, din data de 15.12.2015, cu prilejul controlului inopinat efectuat de inspectorii din cadrul DRAF 7 Sibiu, consemnat în Procesul verbal nr. 6318/15.12.2015, susținând faptul că angajații lucrau „*ocasional*” peste program, or chiar din evidențele sale fiscal-contabile semnate de salariați pentru perioada verificată și din perioada imediat următoare inițierii controlului antifraudă, rezultă că angajații societății efectuează frecvent ore suplimentare, atât în cursul săptămânii, cât și în week-end. Astfel, de exemplu, conform statelor de salarii:

- în luna mai 2015, conform Situației casa bandă cusători care prezintă semnăturile angajaților, din cei 50 de lucrători cusători doar 1 nu a efectuat ore suplimentare în această lună, fiind înregistrat un total de 971 ore suplimentare;

- în luna noiembrie 2015, conform statului de salarii, 32 din cei 70 de salariați au efectuat ore suplimentare în cursul săptămânii și 21 salariați au avut pontate ore spor sâmbătă și duminică, totalul orelor suplimentare în cursul săptămânii fiind de 237 ore iar totalul orelor suplimentare în weekend fiind de 151 ore;

- în luna decembrie 2015, conform statului de salarii, doar 19 din cei 71 de salariați nu au efectuat ore suplimentare în cursul săptămânii și doar 18 salariați nu au avut pontate ore spor sâmbătă și duminică, totalul orelor suplimentare în cursul săptămânii fiind de 474 ore, iar totalul orelor suplimentare în weekend fiind de 546 ore.

Sușinerile contestatarii cum că plata orelor suplimentare s-a efectuat „*prin statul de plată*”, situație în care, automat, contribuțiile aferente ar fi fost declarate și achitate de societate, sunt eronate și nu pot fi reținute, din documentele prezentate la control organele de control constatând că SC X SRL nu a înscris în ștatele de plată pentru perioada ianuarie 2014-octombrie 2015, orele lucrate suplimentar de salariații săi, analizate în speță și niciun venit aferent acestora. De asemenea, societatea nu a înregistrat în registrul de casă nicio sumă de bani plătită salariaților pentru orele suplimentar prestate în cadrul societății X SRL peste nivelul celor provenite din salariul de bază pentru durata normală de lucru.

De altfel, anterior lunii noiembrie 2015, în statele de salarii orele suplimentare erau zero la fel și orele cu spor de sâmbătă și duminică.

În contestația formulată, contestatara redă selectiv conținutul notelor explicative date de doamna DC, angajată în cadrul societății X SRL și de doamna CI, în calitate de administrator, cu prilejul controlului inopinat, consemnat în Procesul verbal nr. 6318/15.12.2015 încheiat de către inspectorii din cadrul DRAF 7 Sibiu, concluzionând eronat că „*PLATA UNOR SUME SUPPLEMENTARE ANGAJAȚILOR s-a efectuat exclusiv pe baza înscrisurilor semnate*”, omițând alte părți ale declarațiilor din care rezultă că aceste înscrisuri semnate nu erau păstrate/arhivate de către societate, ulterior efectuării plăților acestea fiind „aruncate”.

Astfel, petenta invocă explicațiile persoanelor responsabile, din care reiese că, atunci când efectuau ore suplimentare și încasau bani pentru aceasta, angajații semnau evidențele puse la dispoziție, dar nu preia și partea în care se precizează și că aceste liste erau distruse după un timp, la control fiind prezentată doar o parte dintre aceste liste.

Date fiind cele detaliate mai sus, în soluționarea contestației nu poate fi reținută afirmația petentei că „*doar actele semnate pot proba efectuarea unor ore suplimentare și încasarea unor sume de bani, în plus, pentru acestea*”, deoarece s-a constatat că în speță doar o parte din documentele cu semnături au fost păstrate. De altfel, din documentele la dosar se reține că pentru stabilirea orelor suplimentar lucrate de către angajații SC X SRL au fost avute în vedere chiar documente interne ale petentei, întocmite de către angajații acesteia, cum ar fi Foi colective de prezență, „*Situație casa banda*”, „*Casa croitori*”.



Astfel, se reține că în mod corect, organele de control au stabilit nivelul sumelor de bani achitate salariaților pentru orele lucrate suplimentar și pentru munca prestată suplimentar de anumiți salariați în folosul desfășurării activității societății X SRL, prin coroborarea tuturor documentelor din probatoriu administrat prin actele administrativ fiscale contestate, și NU doar acele liste care poartă semnătura angajaților care au fost prezentate la control.

Aspectul că organele de control nu au calculat sumele suplimentare în baza unor documente semnate de salariați nu modifică în nici un fel starea de fapt constatată, câtă vreme calculele au la bază situații întocmite de către petentă care au fost prezentate la control și care poartă amprenta ștampilei SC X SRL. De exemplu, Anexele 1 la Raportul de inspecție fiscală, intitulate „*Situația privind sumele de bani plătite suplimentar salariaților neînscrise în statele de plată și neînregistrate în evidența financiar contabilă*”, centralizează orele suplimentare din evidențele „*Situație casă croitori*” și „*Casă cusători*” prezentate la control de d-na DC, precum și declarațiile acesteia că achita lunar anumitor persoane sume de bani suplimentar față de salariul încasat de aceștia pe card.

În motivarea contestației, cu privire la constatarea organului fiscal că în caietele de intrări și ieșiri semifabricate, erau efectuate înregistrări și pentru zilele de sâmbătă, petenta susține că „*datele înscrise în caietele respective atestă datele la care marfa intra, respectiv era ridicată din depozit. Era o singură persoană care venea la depozit din partea subscrisei pentru a-l descuia și pentru a prelua și/sau preda transportatorului marfa. Caietele la care face referire organul fiscal nu dovedesc faptul că angajații lucrau peste program sau în afara orelor de lucru (nu apare nicio persoană menționată, niciun număr de ore lucrate, nicio sumă de bani încasată și, bineînțeles, nicio semnătură) și nici că erau remunerați pentru datele acolo menționate. Persoana care descuia depozitul nu a încasat niciun ban în plus pentru aceasta, o dovadă contrară nereieșind din vreun document indicat de echipa de control.*”

Această afirmație se constată eronată, câtă vreme petenta însuși înscrie în foile colective de prezență ore lucrate în zilele de sâmbătă, pe care le contorizează ca ore suplimentare. De exemplu, în Foaia colectivă de prezență pentru luna februarie 2015 la d-na Barsan Camelia (croitor) sunt contorizate 9 ore suplimentare (6 ore sâmbătă 7 februarie, 1 oră miercuri 11 februarie și 2 ore joi 12 februarie), iar organul de control a ținut cont la determinarea sumelor suplimentare doar de cele 9 ore evidențiate de petentă, nu a stabilit el vreo cantitate de ore lucrate în baza evidențelor din Caietele privind intrările/ieșirile de materii prime, faptul că se lucra și sâmbăta fiind doar o simplă observație făcută de organele de control în baza celor înscrise în caiete.

Se mai reține că sâmbătă 7 februarie au fost pontate ore suplimentare pentru alți 6 angajați, astfel că, față de aspectele prezentate, motivarea contestatarei cum că în zilele de sâmbăta, o singură persoană venea la depozit pentru a descuia și pentru a prelua și/sau preda transportatorului marfa nu se justifică. De altfel, nici în timpul controlului și nici cu prilejul formulării prezentei contestații, petenta nu a prezentat înscrisuri care să susțină că livrarea, desfacerea producției realizate, se realiza în zilele de sâmbăta.

În speță, este important de subliniat că numărul de ore suplimentare lucrate de fiecare salariat al SC X SRL nu a fost determinat de către organele de control, ci a fost preluat ca atare de către acesta din situațiile întocmite de petentă, situații ce poartă amprenta ștampilei SC X SRL și au fost prezentate la control de salariații societății.

Așa cum precizează organele de control, în acțiunea de inspecție fiscală s-a avut în vedere Procesul verbal nr. 6318/15.12.2015 încheiat la SC X SRL de către inspectorii din cadrul D.R.A.F. 7 Sibiu și documentele/înscrisurile consemnate în Procesul verbal de ridicare de înscrisuri nr. 6045/13.11.2015, încheiat de către inspectorii antifraudă, respectiv:

- condica de prezență semnată de angajații SC X SRL din data de 30 octombrie 2015 și pentru perioada 02-13 noiembrie 2015;
- foile colective de prezență pentru perioada ianuarie 2015- octombrie 2015;

- situația privind orele suplimentare lucrate și plățile în numerar efectuate către salariații SC X SRL, intitulată de societate „*Situație casa banda*”, pentru perioada ianuarie 2014- octombrie 2015;
- situația privind orele suplimentare lucrate și plățile în numerar efectuate către salariații SC X SRL, intitulată de societate „*Casa croitori*”, pentru perioada ianuarie 2014- octombrie 2015;
- caietul privind intrările de piese din piele și căptușeală pe linia de producție și caietului privind ieșirile de semifabricate de încălțăminte.

Astfel, în contextul reținut de organul de inspecție fiscală în actele administrativ-fiscale, din întreg probatoriu administrat fiscal, nu pot fi reținute doar „*listele semnate de salariați*”, așa cum susține eronat contestatara. În fapt, sumele stabilite suplimentar ca urmare a inspecției centralizează informațiile din listele privind orele suplimentar lucrate și sumele de bani încasate de salariați, însoțite de celelalte documente/înscrisuri și probe administrate fiscal de către organul de inspecție fiscală, întocmite și prezentate la control chiar de petentă, împreună cu actele întocmite de către inspectorii antifraudă și cu notele explicative date de salariații petentei, acestea constituind mijloc de probă în conformitate cu art. 55 din Codul de procedură fiscală aprobat prin Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, care dispune că:

**„art. 55 Mijloace de probă**

(1) *Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.*

(2) *Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:*

*c) folosirea înscrisurilor;”*

și fiind luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare în conformitate cu prevederile art. 72 din același act normativ, care prevede că:

**„art. 72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile**

*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”.*

În ceea ce privește suma totală a obligațiilor stabilită prin Raportul de expertiză contabilă nr. 799917/12.06.2018, în dosarul civil nr. X/62/2016 al Tribunalului Brașov, precum și răspunsurile formulate la obiecțiuni, acestea nu pot fi luate în considerare în soluționarea contestației formulate întrucât acțiunea formulată de SC X SRL a fost respinsă ca inadmisibilă prin Decizia definitivă nr. X/R/22.04.2019 a Curții de Apel Brașov- Secția Contencios Administrativ și Fiscal, dosar nr. X/62/2016.

Prin Decizia nr. X/R/22.04.2019 pronunțată de Curtea de Apel Brașov- Secția Contencios Administrativ și Fiscal, în dosar nr. X/62/2016, urmare recursului declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Sentinței civile nr. 1162/CA din 03 octombrie 2018 și Încheierii de ședință din 22.11.2016 pronunțate de Tribunalul Brașov Secția II-a Civilă de contencios administrativ și fiscal, Curtea a reținut că „Procesul verbal nr. 6318/15.12.2015 emis de Direcția Generală Antifraudă Fiscală- D.R.A.F. 7 Sibiu nu are caracterul unui act administrativ, ci doar a unui act preparator, prin care s-a constatat existența unui prejudiciu, dar care, prin el însuși, nu produce efecte în înțelesul art. 2 Lg 554/2004 și art. 1 Cod procedură fiscală. Acesta este un act preparator, pe baza căruia organele fiscale stabilesc obligații fiscale în sarcina contribuabilului sau organele de urmărire penală dispun începerea urmăririi penale pentru fapte ce constituie infracțiuni.

*Față de aceste considerente, curtea apreciază că în mod greșit instanța de fond a respins excepția inadmisibilității, invocată de pârâtă în cuprinsul întâmpinării.”*

Astfel, Curtea, în rejudecare admite excepția inadmisibilității invocată de Agenția Națională de Administrare Fiscală, cu consecința respingerii acțiunii formulate de

**reclamanta SC X SRL în contradictoriu cu Agenția Națională de Administrare Fiscală ca inadmisibilă.**

De aceea, în condițiile în care Raportul de expertiză contabilă nr. 799917/12.06.2018, s-a efectuat în dosar nr. X/62/2016 în vederea soluționării litigiului în legătură cu constatările și concluziile inspectorilor antifraudă, consemnate în Procesul verbal nr. 6318/15.12.2015 emis de D.R.A.F. 7 Sibiu, orice referire a contestatarii în motivarea formulată la acesta nu are relevanță, ca atare nu poate fi luată în considerare.

Drept urmare, în mod legal au constatat organele de control că sumele de bani încasate de către salariații SC X SRL pentru munca prestată suplimentar, peste programul normal de lucru și sumele de bani încasate de anumiți salariați pentru munca prestată suplimentar în folosul desfășurării activității societății, peste nivelul celor provenite din salariul de bază pentru durata normală de lucru și orele suplimentare lucrate, reprezintă venituri de natură salarială, pentru care se datorează impozit pe venit și contribuțiilor sociale obligatorii, respectiv contribuția angajatorului la asigurările sociale de stat, contribuția individuală la asigurările sociale de stat, contribuția angajatorului la fondul pentru accidente de muncă și boli profesionale, contribuția angajatorului la bugetul asigurărilor pentru șomaj, contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj, contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuția angajatorului la asigurările sociale de sănătate, contribuția angajatorului la fondul pentru concedii medicale, în speță fiind incidente următoarele prevederi legale:

**În ceea ce privește bazele de calcul și cotele pentru contribuțiile sociale aferente veniturilor din salarii ori asimilate salariilor, pentru perioada 01.01.2014-31.10.2015,** se reține că acestea sunt reglementate de Titlul IX<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede că:

**„art. 296<sup>2</sup> Sfera contribuțiilor sociale**

*În sensul prezentului titlu, contribuțiile sociale definite la art. 2 alin. (2) sunt contribuții sociale obligatorii.*

**art. 296<sup>3</sup> Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale**

*Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz:*

*a) persoanele fizice rezidente, care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, precum și orice alte venituri din desfășurarea unei activități dependente, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte;[...]*

*[...]*

*e) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori, precum și entitățile asimilate angajatorului care au calitatea de plătitori de venituri din activități dependente, atât pe perioada în care persoanele prevăzute la lit. a) și b) desfășoară activitate, cât și pe perioada în care acestea beneficiază de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate;*

*[...]*

*g) orice plătitor de venituri de natură salarială sau asimilate salariilor.*

**art. 296<sup>4</sup> Baza de calcul al contribuțiilor sociale individuale**

*(1) Baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale individuale obligatorii, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), reprezintă câștigul brut realizat din activități dependente, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale 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 corespunzătoare funcțiilor în care persoanele respective sunt încadrate în țară, la care se adaugă, după caz, sporurile și adaosurile care se acordă potrivit legii;[...]*

[...]

u) orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii.

**art. 296<sup>5</sup> Baza de calcul al contribuțiilor sociale datorate de angajatori, entități asimilate angajatorului și orice plătitor de venituri de natură salarială sau asimilate salariilor**

(1) În sistemul public de pensii, în cazul contribuabililor prevăzuți la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b). Baza de calcul nu poate fi mai mare decât produsul dintre numărul asiguraților pentru care angajatorul datorează contribuție diferențiată în funcție de condițiile de muncă, din luna pentru care se calculează această contribuție datorată bugetului asigurărilor sociale de stat, și valoarea corespunzătoare a de 5 ori câștigul salarial mediu brut. În situația depășirii acestui plafon, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), care datorează contribuție la bugetul asigurărilor sociale de stat, diferențiată în funcție de condițiile de muncă, baza de calcul la care se datorează această contribuție, corespunzătoare fiecărei condiții de muncă, se stabilește proporțional cu ponderea, în total bază de calcul, a câștigurilor salariale brute realizate în fiecare dintre condițiile de muncă.

(2) Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), corectată cu excepțiile prevăzute la art. 296<sup>15</sup> și art. 296<sup>16</sup> lit. b). În baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate se includ și veniturile prevăzute la art. 296<sup>17</sup> alin. (6).

(2<sup>1</sup>) Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), corectată cu excepțiile prevăzute la art. 296<sup>15</sup> și art. 296<sup>16</sup> lit. e). În baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate se includ și veniturile prevăzute la art. 296<sup>17</sup> alin. (7). Baza lunară de calcul a contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate nu poate fi mai mare decât produsul dintre numărul asiguraților din luna pentru care se calculează contribuția și valoarea corespunzătoare a 12 salarii minime brute pe țară garantate în plată.

(3) Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări pentru șomaj prevăzută de lege reprezintă suma câștigurilor brute acordate persoanelor prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), asupra cărora există, potrivit legii, obligația de plată a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj.

(4) Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e), care pot să angajeze forța de muncă pe bază de contract individual de muncă, în condițiile prevăzute de Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, care au, cu excepția instituțiilor publice definite conform Legii nr. 500/2002 privind finanțele publice, cu modificările și completările ulterioare, și Legii nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare, obligația de a plăti lunar contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, baza lunară de calcul a acestei contribuții reprezintă suma câștigurilor brute realizate de salariații încadrați cu contract individual de muncă, potrivit legii, inclusiv de salariații care cumulează pensia cu salariul, în condițiile legii, cu excepția veniturilor de natura celor prevăzute la art. 296<sup>15</sup>.

(5) Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul al contribuției de asigurare la accidente de muncă și boli profesionale reprezintă suma câștigurilor brute realizate lunar de persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), respectiv salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată, corespunzător numărului zilelor lucrătoare din concediul medical, cu excepția cazurilor de accident de muncă sau boală profesională.”

**art. 296<sup>18</sup> Calculul, reținerea și virarea contribuțiilor sociale**

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator, precum și entitățile prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. f) și g) au obligația de a calcula, de a reține și de a vira lunar contribuțiile de asigurări sociale obligatorii.

(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

**a) pentru contribuția de asigurări sociale:**

a<sup>1</sup>) 26,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 15,8% pentru contribuția datorată de angajator;

a<sup>2</sup>) 31,3% pentru condiții deosebite de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 20,8% pentru contribuția datorată de angajator;

a<sup>3</sup>) 36,3% pentru condiții speciale de muncă și pentru alte condiții de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 25,8% pentru contribuția datorată de angajator.

**b) pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:**

b<sup>1</sup>) 5,5% pentru contribuția individuală;

b<sup>2</sup>) 5,2% pentru contribuția datorată de angajator;

**c) 0,85% pentru contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate;**

**d) pentru contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj:**

d<sup>1</sup>) 0,5% pentru contribuția individuală;

d<sup>2</sup>) 0,5% pentru contribuția datorată de angajator;

**e) 0,15% - 0,85% pentru contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, diferențiată în funcție de clasa de risc, conform legii, datorată de angajator;**

**f) 0,25% pentru contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, datorată de angajator.”**

Se reține că legislația prevede că persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora au obligația de a calcula, reține și declara impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale și fondurile speciale aferente veniturilor de natură salarială prin aplicarea cotelor legale la valoarea fondului de salarii brute realizate lunar, de salariați, respectiv asupra veniturilor brute reprezentând drepturi salariale sau de natură salarială, realizate lunar de angajat/asigurat.

Petenta insistă pe aspectul că „din banii personali ai asociatului unic (...) acesta a dispus plata unor sume de bani pentru orele suplimentare lucrate de angajații subscrisei”, însă sursa fondurilor nu modifică situația de fapt fiscală, și anume că aceste venituri au fost încasate de către salariații SC X SRL pentru munca prestată în baza unei relații contractuale de muncă, în beneficiul persoanei juridice, având astfel natura unor venituri salariale/asimilate salariilor. Chiar dacă „nu din fondurile subscrisei au fost achitați acești bani, subscrisea a plătit doar asociatului dividendele convenite”, aceste sume de bani au fost achitate în baza relațiilor de muncă ce au la bază un contract individual de muncă, ca și contraprestație pentru munca depusă de salariați în cadrul SC X SRL. Aspectul că asociatul unic a introdus în societate bani personali nu modifică natura juridică a veniturilor primite de salariații SC X SRL, fiind de notorietate că în multe cazuri, pentru a se asigura cash flow-ul și continuitatea activității, asociații „aduc bani de acasă”.

Petenta consideră că „dacă angajații au primit sume de bani, în plus față de cele cuprinse în statul de plată, nu există niciun temei care să justifice imputarea vreunor obligații fiscale aferente acestor sume subscrisei”, ori acesta este atributul „muncii la gri”, adică acea formă prin care angajatorii evită plata integrală a taxelor și a impozitelor pe salariu și încheie contracte de muncă pe salariul minim, iar restul banilor sunt acordați fără să fie impozitați.

Reprezentantul societății învederează că a achitat pentru sumele distribuite cu titlul de dividende atât impozit pe profit, cât și impozit pe veniturile din dividende și consideră că sunt esențiale reținerile Parchetului de pe lângă Tribunalul Brașov și ale Tribunalului Brașov care, prin Ordonanța de clasare a cauzei sub aspectul săvârșirii infracțiunii de „evaziune

fiscală” și „delapidare”, pronunțată la data de 13.11.2019 în dosarul penal nr. X/P/2018, menționează: „*sumele de bani provenite din dividende au fost impozitate, respectiv pentru ele a fost reținut impozit pe profit în cuantum de 16%, iar pentru plata dividendelor s-a mai achitat și impozit pe dividende de 16% în acel moment. (...) Astfel se poate vorbi cel mult de o diferență de impozitare de la 32% la 45%.*”

Referitor la aceste precizări, organul de soluționare reține că nu pot influența raționamentul organelor de inspecție fiscală, care **au obligația** să stabilească situația de fapt fiscală, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă. Se mai reține că din verificările efectuate s-a constatat că, pentru munca depusă în cadrul SC X SRL, salariații societății au fost recompensați cu sume de bani care nu au fost incluse în venitul brut lunar din salarii și nu au fost impozitate corespunzător.

Cu privire la susținerile contestatarii referitoare la faptul că, în eventualitatea stabilirii unor obligații fiscale suplimentare, echipa de inspecție fiscală trebuia să țină cont și să scadă impozitul pe profit și impozitul pe dividende achitate de petentă, organul de soluționare reține că acestea nu se justifică și nu pot fi reținute în soluționarea cauzei având în vedere că cele două impozite indicate de petentă nu au făcut obiectul inspecției fiscale. De altfel, din documentele la dosar se reține că echipa de control a avut în vedere aspectele invocate de contestatară în ceea ce privește impozitul pe profit, dispunând în acest sens masura 3.1.1, care a fost consemnată în Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. Q/07.06.2021.

Se mai reține că, prin adresa înregistrată la A.J.F.P. X- A.I.F. sub nr. 3378/ 06.07.2021, societatea X SRL a comunicat organului de inspecție fiscală modul de ducere la îndeplinire a măsurii dispuse prin Dispoziția de măsuri nr. Q/07.06.2021, respectiv că a rectificat și depus la organul fiscal declarațiile rectificative anuale privind impozitul pe profit pentru anul 2014 și pentru anul 2015, ea însăși ajustând valoarea impozitului pe profit datorat.

În ceea ce privește susținerile contestatarii referitoare la impozitul pe dividende, organul de inspecție fiscală nu poate interveni în restabilirea impozitului pe dividende întrucât conținutul economic al dispozițiilor de plată către casierie reflectă dividendele plătite asociatului unic al societății, aceasta nu poate fi modificat, având în vedere dispozițiile de plată către casierie prezentate de societate și răspunsul formulat de administratorul societății, prin pct. 2 din adresa transmisă electronic în data de 12.05.2021 și înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 2297/12.05.2021, consemnate prin pct. 2 din Notificarea înregistrată la societate sub nr. 105/26.04.2021.

În contestație, reprezentantul societății indică în mod eronat suma de X15 de lei ca fiind impozitul pe dividendele încasat și sumele suplimentare achitate angajaților calculate de echipa de inspecție fiscală, încurcând baza de impozitare cu obligațiile determinate suplimentar. În fapt, potrivit actelor administrativ fiscale contestate, sumele de bani achitate suplimentar angajaților sunt în valoare totală de X27 lei (din care în anul 2014 în valoare de X28 lei, și în perioada ianuarie 2015 - octombrie 2015 în valoare de XX33 lei) și reprezintă **venitul net** încasat de salariați. Suma de XX34 lei (din care în anul 2014 în valoare de 416.418 lei, respectiv în perioada ianuarie 2015- octombrie 2015 în valoare de 319.046 lei), consemnată de contestatară, reprezintă baza de impozitare stabilită suplimentar de echipa de inspecție fiscală, **venitul brut**, pentru care organul de inspecție fiscală a calculat obligații fiscale datorate bugetului general consolidat al statului.

Contrar susținerii petentei, prin actele administrativ fiscale contestate, NU s-a reținut faptul că sumele de bani încasate de asociatul unic cu titlul de dividende în perioada 2014 - 2015 a avut ca destinație exclusivă plata suplimentară a angajaților, iar suma de XX34 lei nu reprezintă total dividend ridicat de asociatul societății. În fapt, conform documentelor întocmite de petentă, venitul net acordat salariaților suplimentar față de sumele contabilizate aferent salariilor datorate conform contractului de muncă, este în sumă de X27

lei, iar suma de XX34 lei este venit salarial brut, bază de calcul pentru contribuțiile sociale obligatorii.

În fapt, în Raportul de inspecție fiscală echipa de control prezintă sursa sumelor de bani utilizate pentru plata orelor lucrate suplimentar de către salariați și pentru plata sumelor de bani suplimentare efectuate pentru munca desfășurată în cadrul societății, peste nivelul celor provenite din salariul de bază pentru durata normală de lucru și peste orele suplimentare lucrate, respectiv:

- în perioada ianuarie 2014- martie 2014, sumele de bani existente în **soldul scriptic de casă al registrului de casă** ar fi fost suficient ca să asigure plata orelor lucrate suplimentar și plata sumelor de bani suplimentare efectuate către salariați pentru munca prestată în cadrul SC X SRL, peste nivelul celor provenite din salariul de bază durată și din orele lucrate suplimentare;

- în perioada aprilie 2014- noiembrie 2015, sumele de bani existente în soldul scriptic de casă al registrului de casă nu asigură sumele de bani pentru plata orelor suplimentare și pentru plata unor sume de bani suplimentare efectuate către salariați pentru munca prestată în cadrul SC X SRL, peste nivelul celor provenite din salariul de bază durată și din orele lucrate suplimentare, dar s-a constatat că plata acestora ar fi fost posibilă **din alte surse**. Astfel, s-a constatat că în perioada ianuarie 2014- noiembrie 2015, societatea a înregistrat în contabilitate **ridicări de numerar de la bancă** în valoare totală de X19 lei și a acordat sume de bani ca avansuri doamnei CI în valoare totală de X20 lei, acestea fiind înregistrate în contabilitate în contul 542- „Avansuri de trezorerie”.

Din avansurile (în numerar și prin bancă) acordate doamnei CI, administratorul societății X SRL, înregistrate în contabilitate în contul 542- „Avansuri de trezorerie”, în data de 30.06.2014, societatea a înregistrat în evidența financiar- contabilă, închiderea soldului contului 542- „Avansuri de trezorerie” în valoare de X21 lei, prin debitul contului 461- „Debitori diverși”. Ulterior, în data de 30.11.2014, suma de X22 lei existentă în soldul contului 461- „Debitori diverși” a fost compensată cu sumele datorate către asociatul unic, doamna CI, înregistrate în contabilitate în contul 457- „Dividende de plată”.

De asemenea, s-a constatat că în data de 30.06.2015, societatea a înregistrat în contabilitate compensarea sumei de X23,70 lei, existentă în soldul contului 461- „Debitori diverși”, cu sumele datorate către asociatul unic, doamna CI, înregistrate în contabilitate în contul 457- „Dividende de plată”.

Echipa de control mai precizează că, în perioada octombrie 2014- noiembrie 2015, societatea a înregistrat în contabilitate ieșiri de numerar, în contul 457- „Dividende de plată”, în valoarea totală de X24 lei, din care în perioada ianuarie 2014- decembrie 2014 în valoare de X25 lei și în perioada ianuarie 2015- noiembrie 2015 în valoare de X26 lei.

Față de cele arătate mai sus se reține că organele de control au acționat în conformitate cu prevederile art. 113 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile art. 6 alin. (1) și art. 7 alin. (3) din același act normativ, care prevăd că:

**„art. 113 Obiectul inspecției fiscale**

[...]

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

- a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;
- b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;
- c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;
- d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind

*legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;*

[...]

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

#### **art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere**

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

#### **art. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal**

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

Conform dispozițiilor legale mai sus citate, organele de inspecție fiscală sunt în măsură să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

De asemenea, în virtutea rolului său activ, organul fiscal este îndreptățit, conform art. 7 din actul normativ mai sus invocat, 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. În analiza efectuată organul fiscal identifică și are în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

Drept urmare, considerând cele menționate anterior, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din OrDI nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

##### **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;” urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de X2 lei, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de X3 lei, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de X4 lei, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de X5 lei, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de X6 lei, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de X7 lei, contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de X8 lei, contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de X9 lei, contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de X10 lei și contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de X11 lei.*

**III.2. Referitor la contestarea Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. Y/09.07.2021, prin care au fost calculate accesorii în sumă totală de X12 lei, din care X13 lei dobânzi și X14 lei penalități de întârziere**



**În fapt**, prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. Y/09.07.2021, organul fiscal competent, în speță A.J.F.P. X, a calculat în sarcina SC X SRL accesorii în sumă totală de X12 lei, după cum urmează:

- X31 lei dobânzi impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- X32 lei penalități impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- X33 lei dobânzi impozit pe profit;
- X34 lei penalități impozit pe profit;
- X35 lei dobânzi impozit pe dividende persoane fizice;
- X36 lei penalități impozit pe dividende persoane fizice;
- X37 lei dobânzi vărsăminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate;
- X38 lei penalități vărsăminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate;
- X39 lei dobânzi Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- X40 lei penalități Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- X44 lei dobânzi Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- X45 lei penalități Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- X46 lei dobânzi Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- X47 lei penalități Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- X48 lei dobânzi Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- X49 lei penalități Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- X50 lei dobânzi Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- X51 lei penalități Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- X52 lei dobânzi Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- X53 lei penalități Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- X54 lei dobânzi Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- X55 lei penalități Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- X56 lei dobânzi Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X57 lei penalități Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X58 lei dobânzi Contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- X59 lei penalități Contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- X60 lei dobânzi Contribuția asiguratorie pentru muncă;
- X61 lei penalități Contribuția asiguratorie pentru muncă.

Din anexa Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. Y/09.07.2021 se reține că organele fiscale teritoriale au calculat accesorii atât pentru obligațiile fiscale principale declarate de contribuabil (dobânzi în sumă de X62 lei și penalități de întârziere în sumă de X63 lei), cât și pentru cele stabilite în urma inspecției fiscale prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/07.06.2021 (dobânzi în sumă de X64 lei și penalități de întârziere în sumă de X65 lei).

Prin contestația formulată, petenta solicită anularea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. Y/09.07.2021.

**III.2.1. Referitor la dobânzile în sumă de X64 lei și la penalitățile de întârziere X65 lei, reprezentând accesorii aferente obligațiilor stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-X/07.06.2021**

**Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, este dacă societatea datorează aceste obligații, în condițiile în care accesoriiile au fost calculate în baza principiului „accesoriul urmează principalul”, iar în urma soluționării contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/07.06.2021 s-a dispus respingerea contestației pentru total obligații fiscale principale în sumă de X1 lei lei, pentru care au fost calculate accesoriiile în speță.**

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/07.06.2021, organele de control au stabilit suplimentar de plată în sarcina SC X SRL obligații fiscale în sumă totală de X1 lei, reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale obligatorii. Pentru aceste obligații fiscale principale, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. Y/09.07.2021, organul fiscal competent, în speță A.J.F.P. X, a calculat în sarcina societății accesorii în sumă totală de X66 lei (dobânzi în sumă de X64 lei și penalități de întârziere în sumă de X65 lei), începând cu data la care obligațiile fiscale principale au devenit scadente și până la data de 30.06.2021.

În drept, calculul accesoriiilor s-a efectuat în baza prevederilor art. 119, art. 120 și 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, respectiv ale art. 173, art. 174, art. și 176 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare de la 01.01.2016, conform cărora:

**Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere**

<b>O.G. nr. 92/2003/R</b>	<b>Legea nr. 207/2015</b>
<b>„art. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere</b> (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.	<b>„art. 173 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere</b> (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.
<b>art. 120 Dobânzi</b> (1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. [...] (7) Nivelul dobânzii este de 0.04% (0,03% începând cu 01.03.2014) pentru fiecare zi de întârziere.”	<b>art. 174 Dobânzi</b> (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. [...] (5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.
<b>art. 120<sup>1</sup> Penalități de întârziere</b> (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare	<b>art. 176 Penalități de întârziere</b> (1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin.

<p><i>termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător. (2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.”</i></p>	<p><i>(2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător. (2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.</i></p>
---	--

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, dobânzile și penalitățile de întârziere se datorează pentru neachitarea la termen a obligațiilor față de bugetul general consolidat, ca o măsură accesorie în raport cu debitul principal, de la data scadenței și până la data achitării efective.

Organul de soluționare reține că prin prezenta decizie, contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/07.06.2021, a fost respinsă ca neîntemeiată pentru suma totală a obligații fiscale principale, de X1 lei.

Drept urmare, în baza principiului de drept “*accessorium sequitur principale*” după care au fost calculate, accesoriile aferente acestor obligații vor urma același tratament ca și obligațiile fiscale principale, astfel că, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și ale pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OrDI nr. 3741/2015, anterior citate, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. Y/09.07.2021, pentru accesorii în sumă totală de X66 lei din care: X67 lei dobânzi impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, X68 lei penalități impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, X69 lei dobânzi Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator X40 lei penalități Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, X70 lei dobânzi Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, X71 lei penalități Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, X72 lei dobânzi Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, X73 lei penalități Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, X74 lei dobânzi Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, X75 lei penalități Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, X76 lei dobânzi Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, X77 lei penalități Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, X78 lei dobânzi Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, X79 lei penalități Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, X54 lei dobânzi Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator, X55 lei penalități Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator, X80 lei dobânzi Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați, X81 lei penalități Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați, X58 lei dobânzi Contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, X59 lei penalități Contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice.**

**III.2.2. Referitor la dobânzile în sumă de X62 lei și la penalitățile de întârziere în sumă de X63 lei, aferente debitelor curente declarate de societate**

**Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Brașov, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, poate să se pronunțe asupra legalității acestora, în condițiile în care petentul prin contestația formulată nu prezintă motive de fapt și de drept pentru care înțelege să le conteste.**

**În fapt,** pentru obligațiile fiscale principale declarate de petentă prin Declarațiile tip 112 nr. 246135295/24.03.2021, nr. 249902891/23.04.2021, nr. 254356940/24.05.2021, nr. 260514726/24.06.2021, tip 101 nr. 246139885/24.03.2021 și tip 100 nr. 246139363/

24.03.2021, nr. 254347970/24.05.2021, nr. 260514407/24.06.2021, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. Y/09.07.2021, organul fiscal cu competență de administrare a calculat accesorii de la data scadenței și până la data când au fost achitate, după cum urmează:

- **X82 lei** accesorii aferente impozitului pe profit individualizat prin declarația 101 nr. 246139885/24.03.2021, din care X33 lei dobânzi și X34 lei penalități de întârziere;
- **X83 lei** accesorii aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice individualizat prin declarațiile 100 nr. 246139363/24.03.2021, nr. 254347970/ 24.05.2021 și nr. 260514407/24.06.2021, din care X84 lei dobânzi și X85 lei penalități de întârziere;
- **X86 lei** accesorii aferente Vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate individualizate prin declarațiile 100 nr. 246139363/24.03.2021, nr. 254347970/24.05.2021 și nr. 260514407/24.06.2021, din care X37 lei dobânzi și X87 lei penalități de întârziere;
- **X88 lei** accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii individualizat prin declarațiile 112 nr. 249902891/23.04.2021 și nr. 260514726/24.06.2021, din care X89 lei dobânzi și X90 lei penalități de întârziere;
- **X91 lei** accesorii aferente Contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați individualizată prin declarațiile 112 nr. 249902891/23.04.2021, nr. 254356940/ 24.05.2021 și nr. 260514726/24.06.2021, din care X92 lei dobânzi și X93 lei penalități de întârziere;
- **X94 lei** accesorii aferente Contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați individualizată prin declarațiile 112 nr. 246135295/24.03.2021, nr. 249902891/ 23.04.2021 și nr. 260514726/ 24.06.2021, din care X95 lei dobânzi și X96 lei penalități de întârziere;
- **X97 lei** accesorii aferente Contribuției asiguratorie pentru muncă individualizată prin declarațiile 112 nr. 246135295/24.03.2021, nr. 249902891/23.04.2021, nr. 254356940/ 24.05.2021 și nr. 260514726/ 24.06.2021, din care X98 lei dobânzi și X99 lei penalități de întârziere.

Prin contestația formulată, petenta solicită anularea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. Y/09.07.2021, dar, cu privire la accesoriile în sumă toală de X100 lei, din care X62 lei dobânzi și X63 lei penalități de întârziere, care nu sunt aferente obligațiilor stabilite prin decizia de impunere emisă în baza Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/07.06.2021, ci obligațiilor declarate ca datorate prin Declarațiile curente tip 112 nr. 246135295/24.03.2021, nr. 249902891/23.04.2021, nr. 254356940/24.05.2021, nr. 260514726/24.06.2021, tip 101 nr. 246139885/24.03.2021 și tip 100 nr. 246139363/ 24.03.2021, nr. 254347970/24.05.2021, nr. 260514407/24.06.2021, petenta nu aduce nicio motivație în fapt și în drept pe care își fondează contestația.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d) și ale art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căror:

**“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”.*

**art. 276 Soluționarea contestației**

*(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.”*

coroborate cu prevederile pct. 2.5. și 11.1 lit. b) din OrDI nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică:

*„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.*

*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;”*

Drept urmare, având în vedere prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și ale pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OrDI nr. 3741/2015, anterior citate, se va respinge ca nemotivată contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. Y/09.07.2021 cu privire la accesoriile în sumă de X100 lei, calculate aferent obligațiilor fiscale curente declarate de petentă prin declarațiile cod 112, 101 și 100 depuse pentru lunile februarie, martie, aprilie și mai 2021.

**III.3. Referitor la contestarea Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere F-BV 74/07.06.2021**

*Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Brașov, prin structura specializată, se poate investi cu soluționarea contestației formulată împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-BV 74/07.06.2021, în condițiile în care prin această decizie de impunere nu au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în urma inspecției fiscale, iar contestatara nu demonstrează vătămarea sa prin emiterea acestui act administrativ fiscal.*

*În fapt*, prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. se îndreaptă și împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-BV 74/07.06.2021, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/07.06.2021, având ca obiect perioada 01.01.2018-31.10.2019 pentru Contribuția asiguratorie pentru muncă.

*În drept*, la art. 131 alin. (1), alin. (2) și alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu completările și modificările ulterioare, referitor la rezultatele inspecției fiscale, se precizează că:

**„art. 131 Rezultatul inspecției fiscale**

*(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere factual și legal și consecințele lor fiscale, cu excepția cazurilor în care se fac constatări în legătură cu săvârșirea unor fapte prevăzute de legea penală în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare care fac obiectul inspecției fiscale, pentru care sunt aplicabile prevederile art. 132. Procedura de aplicare se aprobă prin ordin al președintelui A.N.A.F.*

*(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde constatările în legătură cu toate perioadele și toate obligațiile fiscale înscrise în Avizul de inspecție fiscală, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.*

*[...]*

*(4) Pentru fiecare perioadă și obligație fiscală ce au făcut obiectul constatărilor, 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.”

De asemenea, în accepțiunea Codului de procedură fiscală, la art. 1 referitor la titlul de creanță, se precizează că:

**„Art. 1 Definiții**

*În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

[...]

**37. titlu de creanță fiscală-** actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează creanța fiscală;”

iar, dispozițiile art. 268 din același act normativ, stipulează că:

**„art. 268 Posibilitatea de contestare**

**(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.**

**(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal. În lipsa unui act administrativ fiscal, devin incidente prevederile art. 8 alin. (1) teza a doua și art. 11 alin. (1) lit. c) din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, republicată, cu modificările și completările ulterioare.**

[...]

**(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de nemodificare a bazei de impozitare prin care nu sunt stabilite creanțe fiscale.**”

Din coroborarea celor prezentate mai sus, rezultă că pot fi contestate atât titlurile de creanță prin care s-au stabilit și individualizat creanțe fiscale cât și actele administrative prin care nu s-au stabilit impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat, fiind îndreptățit la contestație numai de cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

În situația de fapt și de drept mai sus prezentată, se reține că **S.C. X S.R.L.** contestă un act administrativ prin care nu au fost stabilite în sarcina sa obligații suplimentare la bugetul general consolidat al statului, dar nu a probat că ar fi fost lezată în vreun interes al său prin emiterea acestui act administrativ fiscal, respectiv a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-BV 74/07.06.2021.

Cu privire la îndeplinirea condițiilor procedurale, Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OrDI președintelui ANAF nr. 3741/2015 prevăd că:

**„9.4. În soluționarea contestațiilor, excepțiile de procedură și de fond pot fi următoarele: excepția de nerespectare a termenului de depunere a contestației, excepția de necompetență a organului care a încheiat actul contestat, excepția lipsei semnăturii sau a ștampilei de pe contestație, excepția lipsei de interes, excepția lipsei de calitate procesuală, excepția reverificării aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație bugetară, prescripția, puterea de lucru judecat etc.**

[...]

**12.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

**d) lipsită de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul sau în interesul său legitim.”**

În speță sunt aplicabile prevederile art. 280 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care legiferează că:

**“art. 280 Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale**

*(1) Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.*

**art. 279 Soluții asupra contestației**

*(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă;”.*

Drept urmare, având în vedere dispozițiile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și pct. 12.1. lit. d) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OrDL președintelui ANAF nr. 3741/2015, anterior citate, pentru capătul de cerere formulat de SC X SRL împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-BV 74/07.06.2021, contestația va fi respinsă ca lipsită de interes.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269, art. 272 alin. (1), (2) și (6), art. 273, art. 276 alin. (1), art. 279 alin. (1) și ale art. 280 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

## **D E C I D E:**

**1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/07.06.2021, emisă de A.J.F.P. X, pentru suma totală de X1 lei, compusă din:**

- X2 lei Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- X3 lei Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- X4 lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- X5 lei Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- X6 lei Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- X7 lei Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- X8 lei Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- X9 lei Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- X10 lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X11 lei Contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice.

**2) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. Y/09.07.2021, pentru dobânzi în sumă de X64 lei și pentru penalități de întârziere în sumă de X65 lei.**

**3) Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. Y/09.07.2021, pentru accesorii în sumă totală de X100 lei.**

**4) Respingerea ca lipsită de interes a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-BV 74/07.06.2021, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală.**

Prezenta decizie de soluționare a contestației poate fi atacată la Tribunalul Brașov în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.