

## **DECIZIE nr. 2231 / 12.02.2018**

privind soluționarea contestației formulată de Societatea X S.R.L.  
înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /31.10.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara – Inspecție Fiscală cu adresa nr. HDG\_AIF ... /25.10.2017, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /31.10.2017 și a procedat la soluționarea contestației depuse de

Societatea X S.R.L.

CUI: ... ,

cu sediul în mun. ... , str. ... nr. .... jud. Hunedoara

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara sub nr. HDG\_REG ... /09.10.2017, la Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Hunedoara sub nr. HDG\_AIF ... /10.10.2017, iar la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /31.10.2017.

Societatea X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../16.08.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../16.08.2017 emise de Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Hunedoara.

### ***Referitor la obiectul contestației***, se rețin următoarele:

În preambulul contestației, petenta arată că „înțelege să conteste toate sumele stabilite suplimentar prin decizia mai sus menționată, exceptând suma de ... lei reprezentând impozit calculat și înregistrat în evidența contabilă a societății aferent anului fiscal 2015, însă nedeclarat din eroare organului fiscal.”

Prin decizia de impunere emisă, în sarcina petentei s-a stabilit un impozit pe profit în sumă totală de ... lei, rezultat ca urmare a verificării de către inspecția fiscală a perioadei 17.10.2011 – 31.12.2016.

În fila 3 a contestației, la secțiunea „Cu privire la chestiuni de fond”, petenta precizează că „Așa cum am arătat mai sus, organul fiscal a stabilit

obligații fiscale suplimentare în sumă de ... lei reprezentând impozit pe profit (...). Astfel, contestăm suma de ... lei reprezentând impozit pe profit aferentă acestor achiziții de marfă”.

Conform deciziei de impunere rezultând că „organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar un impozit pe profit de plată în sumă de ... lei (... lei impozit pe profit suplimentar din care se scade suma de ... lei impozit pe profit de plată constituit de AJFP Hunedoara în baza deciziilor de impunere din oficiu.)”

În considerarea celor mai sus expuse, în ceea ce privește impozitul pe profit contestat, organul competent în soluționarea contestației se va investi cu soluționarea contestației în legătură cu suma de ... lei.

Astfel, suma totală contestată este în cuantum de **... lei** reprezentată:

- ... lei – impozit pe profit;
- ... lei – taxa pe valoarea adăugată;
- ... lei – impozit pe veniturile din salarii;
- ... lei – contribuții sociale datorate bugetului de stat aferente veniturilor de natură salarială, respectiv:
  - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator – ... lei;
  - contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați – ... lei
  - contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator – ... lei
  - contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator – ... lei
  - contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați – ... lei
  - contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale – ... lei
  - contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator – ... lei
  - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați – ... lei
  - contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice – ... lei.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, avocat ... , la dosarul cauzei fiind depusă împuternicirea avocațială în original, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

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

I. Prin contestația formulată petenta solicită anularea parțială a deciziei de impunere atacată care în opinia petentei este netemeinică și nelegală, în considerarea următoarelor argumente:

**A. Aspecte de ordin procedural:**

1. Necompetența materială a Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara pentru efectuarea inspecției fiscale

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara nu aveau competența materială să efectueze controlul fiscal la această societate, având în vedere faptul că în conformitate cu prevederile O.P.A.N.A.F. nr.375/2009, competența aparține D.G.R.F.P. Timișoara, situație în care se impune constatarea nulității absolute a actului administrativ atacat.

2. Nelegalitatea deciziei de impunere datorată încălcării dreptului la apărare, respectiv neasigurarea consultării și accesului la întregul dosar administrativ, lipsa audierii contribuabilului și încălcarea obligației organului fiscal de a-i aduce la cunoștință petentei prevederile Ordinului nr. 1338/2008 privind asistența oferită contribuabililor de către organele fiscale.

La pct. **2.1.** petenta referă la neasigurarea consultării și accesului la întregul dosar administrativ, făcând trimitere la cauza CEDO C-109/10P Solvay c. Comisia, subliniind faptul că dreptul la apărare este un principiu fundamental al dreptului european, în lumina căruia o autoritate publică ce urmează să emită o decizie nefavorabilă în dauna unui particular „trebuie să îi permită acestuia accesul la întregul dosar administrativ pentru a studia veridicitatea și temeinicia informațiilor din respectivul dosar”.

Consecința încălcării dreptului la apărare, a condus, în opinia petentei, la stabilirea în sarcina sa a obligațiilor fiscale de natura impozitului pe profit în sumă de ... lei și respectiv TVA în sumă de ... lei aferentă achizițiilor de marfă – materiale de construcții, efectuate în perioada mai – septembrie 2012 de la societatea C SRL S .

Petenta consideră că organele de control nu aveau competența de a stabili „în ce cantități, sortimente etc. au fost folosite pentru fiecare din lucrările executate, aceste aspecte putând fi probate doar prin alte documente DE SPECIALITATE ÎN CONSTRUCȚII, raportări, expertize care ar trebui să existe la dosarul administrativ și pe care nu le-am consultat.”, arătând că în situația în care acestea nu există la dosarul fiscal, organele de control nu pot stabili „mai presus de orice dubiu, doar din verificarea unor documente FISCALE că materialele achiziționate de la societatea C SRL nu au fost utilizate în lucrările efectuate la beneficiari”.

La pct. **2.2.** petenta precizează că, în opinia sa, obligația de audiere a fost îndeplinită doar formal, în condițiile în care în perioada supusă

verificării societatea a avut un alt administrator și un alt contabil care „ar fi putut da eventual explicațiile convenite pentru actele întreprinse sub imperiul mandatului său.”.

## **B. Aspecte privind chestiunile de fond:**

**1.** În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de ... lei, obligație fiscală generate de operațiunile de achiziție de marfă efectuată de petentă de la societatea C SRL, în perioada mai – septembrie 2012, petenta reiterează parțial argumentația dezvoltată la pct. 2.1 al lit. A, mai sus prezentată referitoare la necalificarea organelor de inspecție fiscală în domeniul construcțiilor, respectiv faptul că doar documentele fiscale nu demonstrează că materialele achiziționate de la societatea C SRL nu au fost utilizate în lucrările efectuate la beneficiarii petentei.

În ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, petenta arată că este aplicabil același raționament expus în cazul impozitului pe profit, invocând dispozițiile art. 146 alin. 1 din Codul fiscal, pe care-l citează.

Suplimentar, petenta precizează că mărfurile în cauză au intrat efectiv în gestiunea unității debitând contul de stocuri 301 – materii prime, (contravaloarea acestora fiind achitată furnizorului), consumate prin bonuri de consum și înregistrate în contabilitate, astfel că în opinia sa sunt documente justificative „emise în scopuri taxabile care au stat la baza înregistrării în contabilitate.”.

**2.** Referitor la suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor în valoare de ... lei efectuate de la societăți neînregistrate în scopuri ce TVA, respectiv R SRL și B SRL, petenta face trimitere la „practica instanțelor naționale strâns legată de cea a CEDO”, fără a indica în mod expres vreo hotărâre.

Concluzia petentei este că atâta timp cât furnizorul a dispus de mărfurile respective și nu se poate demonstra faptul că persoana impozabilă ar fi cunoscut aceste nereguli, predominând principiul economicului asupra juridicului, în condițiile în care, în opinia petentei sunt îndeplinite condițiile de fond și de formă, este justificat exercitarea dreptului de deducere a TVA.

**3.** În ceea ce privește obligațiile suplimentare de natura impozitului pe salarii în sumă de ... lei și contribuții sociale aferente în sumă de ... lei, rezultate ca urmare a reconsiderării de către organele de inspecție fiscală a indemnizațiilor de delegare/detașare, petenta redă starea de fapt constatată cu ocazia inspecției fiscale, față de care petenta formulează următoarele obiecțiuni:

a) inexistența vreunei dispoziții legale care să condiționeze un angajator din România care dorește să-și delege salariații în altă țară de a avea activități semnificative în România;

b) nu se impunea deschiderea unui punct de lucru în Belgia – țara unde au fost executate lucrările în construcții cu salariații petentei – în condițiile în care activitatea de construcții, prin natura sa, nu se autorizează la un punct de lucru, ci la beneficiar, astfel cum a fost autorizată și la ORC;

c) citând dispozițiile art. 44 alin. 1 din Codul muncii, petenta analizează cuvântul „succesive” din punct de vedere semantic, care implică două sau mai multe perioade, la plural.

Prezintă, de asemenea, modificările suferite de această normă legală, stabilind că a respectat dispozițiile legale în vigoare cu privire la delegare, actul normativ permițând prelungirea acesteia pentru perioade succesive în situația obținerii acordului scris al angajaților.

Mai mult, petenta subliniază că nici ITM-ul, în verificările efectuate, nu au identificat vreo abatere de la legislația muncii.

d) analizând dispozițiile legale invocate de organele de control – HG nr. 1/2016 și respectiv Legea nr. 227/2015, petenta subliniază din categoria de venituri care nu sunt impozabile „indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării, după caz, în altă localitate în țară și străinătate”.

e) la acest punct, petenta face trimitere la art. 1 alin. 2 din Legea nr. 209/2015, citat, cu aplicare limitată în timp, care a fost elaborat urmare acțiunilor contribuabililor câștigate în instanțele de judecată.

Din punctul de vedere al petentei, singurul organ abilitat să constate o eventuală abatere privind relațiile de muncă este inspecția muncii prin Inspectoratul Teritorial de Muncă, organul fiscal depășindu-și atribuțiile;

f) singura dispoziție fiscală care, în opinia petentei, ar permite impozitarea diurnelor este prevăzută tot la articolul 76 alin. 4 lit. h) care prevede că diurnele sunt neimpozabile „în limita plafonului impozabil stabilit la al.2 lit. k”;

g) petenta prezintă situația inechitabilă conform căreia calcularea sumelor retratate ca și venituri salariale a avut în vedere veniturile salariale la valoarea netă, nu brută, astfel că în ipoteza în care ulterior, după judecarea definitivă a cauzei, s-ar stabili că aceste diurne reprezintă drepturi salariale, petenta, în calitate de angajator, ar trebui să suporte și impozitele și contribuțiile sociale, atât pentru angajator, cât și pentru angajați, ceea ce ar conduce la o dublă impunere.

**II.** Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD .../16.08.2017 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere F-HD .../16.08.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, constatându-se următoarele:

În ceea ce privește **impozitul pe profit**, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada mai 2012 – septembrie 2012, petenta a înregistrat în evidența contabilă, respectiv a declarat prin formularele cod 394 „Declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile”, achiziții de materiale de construcții efectuate de la Societatea C SRL S , în baza unui număr de 19 facturi în valoare de ... lei, înregistrând pe cheltuieli suma de ... lei reprezentând achiziții de materiale de construcții, fără a putea face dovada utilizării bunurilor respective și fără a se realiza în contrapartidă venituri impozabile, motiv pentru care în considerarea dispozițiilor art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit că suma de ... lei reprezintă o cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil, cu consecința stabilirii în sarcina societății petente a unui impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

În ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată**, în considerarea constatărilor expuse în alineatul precedent, aferent achizițiilor în sumă de ... lei și în considerarea faptului că petenta nu a făcut dovada utilizării acestora în cadrul societății în folosul operațiunilor sale taxabile, organele de inspecție fiscală au respins posibilitatea exercitării dreptului de deducere TVA în sumă de ... lei.

De asemenea, organele de control au stabilit că petenta nu are posibilitatea exercitării dreptului de deducere a TVA în sumă de ... lei aferentă achizițiilor în valoare de ... lei efectuate de la societățile R SRL (... lei TVA) și B SRL (... lei TVA), care nu sunt înregistrate în scopuri de TVA la autoritatea fiscală, în conformitate cu dispozițiile art. 154 alin. (1) și alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că petenta a dedus TVA înscrisă pe facturi chiar dacă furnizorul nu a comunicat codul de înregistrare în scopuri de TVA.

În ceea ce privește **impozitul pe veniturile din salarii** în sumă de ... lei și **contribuțiile sociale** datorate bugetului de stat în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2016, societatea petentă a achitat personalului angajat care a fost trimis să lucreze în Belgia sub forma indemnizației de detașare/delegare (diurnă) suma de ... lei, sumă pe care nu a avut-o în vedere la stabilirea impozitului pe veniturile din salarii, respectiv a contribuțiilor sociale datorate bugetului de stat.

**III. Societatea X S.R.L.** cu sediul în mun. ... , str. ... nr. 4, jud. Hunedoara este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Hunedoara sub nr. J..../... /....., are cod unic de înregistrare ... , cont bancar deschis la Banca ... SA Arad ... și are ca obiect principal de activitate „Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale” – cod CAEN 4120.

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

## 1. Aspecte procedurale

A. Referitor la **afirmația contestatarei, potrivit căreia Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara nu deține competența materială în efectuarea inspecției fiscale**, se rețin următoarele:

În cauză sunt incidente dispozițiile art.33 alin.(1) din OG nr. 92/2003, republicată privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*“Art. 33 Competența teritorială*

*(1) Pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, competența revine aceluși organ fiscal, județean, local sau al municipiului București, stabilit prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în a cărei rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului sau al plătitorului de venit, în cazul impozitelor și contribuțiilor realizate prin stopaj la sursă, în condițiile legii.”*

coroborate cu cele ale HG nr. 520/2013 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, care stipulează:

*„Art. 13. - (1) Începând cu data intrării în vigoare a prezentei hotărâri, se înființează în subordinea Agenției direcțiile generale regionale ale finanțelor publice, instituții publice cu personalitate juridică.*

*(2) Orașele în care au sediul direcțiile generale regionale ale finanțelor publice, aria de competență a acestora, precum și lista direcțiilor generale ale finanțelor publice județene și a municipiului București care se reorganizează ca direcții generale regionale ale finanțelor publice sunt cele prevăzute în anexa nr. 2.*

*(3) În cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice funcționează, ca structuri fără personalitate juridică:*

*(...)*

*b) administrații județene ale finanțelor publice;*

*(...).”*

Din normele legale mai sus citate rezultă că în cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice (structura invocată de către petentă a fi competentă în efectuarea inspecției fiscale), funcționează structuri fără personalitate juridică, respectiv „*administrații județene/de*

*sector ale finanțelor publice, care pot avea în structură servicii/birouri fiscale”, în speță Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara.*

În situația în care activitatea de inspecție fiscală s-a desfășurat în perioada 27.03.2017 – 16.08.2017 rezultă că sunt incidente dispozițiile art. 30 din Noul Cod de procedură fiscală conform cărora pentru administrarea creanțelor fiscale și a altor creanțe datorate bugetelor prevăzute la art. 29 alin. (1) și (2), competența revine aceluși organ fiscal teritorial din cadrul ANAF, stabilit prin ordin al președintelui ANAF în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului/plătitorului, iar în speță acest organ fiscal teritorial este Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara ca parte componentă a DGRFP Timișoara, sediul social al petentei fiind în municipiul Hunedoara.

Potrivit art. 13 alin. (1) din HG nr. 520/2013 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, începând cu data intrării în vigoare a acestui act normativ, s-au înființat în subordinea Agenției direcțiile generale regionale ale finanțelor publice (structura invocată de către petentă a fi competentă în efectuarea inspecției fiscale), instituții publice cu personalitate juridică, iar în Anexa 2 sunt prevăzute orașele în care au sediul direcțiile generale regionale ale finanțelor publice, aria de competență a acestora, precum și lista direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice județene și a municipiului București care se reorganizează ca direcții generale regionale ale finanțelor publice.

De asemenea potrivit prevederilor cuprinse la alin. (3) lit. b) al art. 13 din HG nr. 520/2013, în cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice funcționează, ca structuri fără personalitate juridică, administrațiile județene sau de sector ale finanțelor publice, care pot avea în structură servicii/birouri fiscale, iar conform dispozițiilor cuprinse la alin. (4), organizarea și funcționarea acestor structuri se realizează prin ordin al președintelui Agenției, în speță prin Ordinul 2338/2015 al Președintelui ANAF.

Este adevărat că, potrivit dispozițiilor art. 23 din HG nr. 520/2013, invocat de petentă, direcțiile generale regionale ale finanțelor publice se înființează prin transformarea direcției generale a finanțelor publice a județului, respectiv a municipiului București în care este stabilit sediul direcției generale regionale, prin fuziunea prin absorbție a celorlalte direcții generale ale finanțelor publice județene din aria de competență stabilită potrivit anexei nr. 2, care își pierd personalitatea juridică, dar tot astfel potrivit dispozițiilor cuprinse la alin. 5 al aceluiași articol administrațiile finanțelor publice municipale constituite la nivelul municipiilor reședință de județ din subordinea direcțiilor generale ale finanțelor publice județene se reorganizează în administrații județene ale finanțelor publice, iar potrivit dispozițiilor cuprinse la alin. 4, activitatea și competențele tuturor direcțiilor generale ale finanțelor publice absorbite din



aria de competență, precum și a tuturor structurilor teritoriale subordonate acestora sunt preluate de către direcțiile generale regionale ale finanțelor publice.

În ceea ce privește argumentul petentei conform căruia competența în efectuarea activității de inspecție fiscală ar aparține doar Direcției Generale a Finanțelor Publice Timișoara, pe motiv că acesta a preluat conform HG nr. 520/2013 atribuțiile fostelor direcții fiscale județene, invocând în acest sens prevederile Ordinului Președintelui ANAF nr. 375/2009, în opoziție cu care autoritatea fiscală invocă prevederile Ordinului Președintelui ANAF nr. 2338/2015, se rețin următoarele:

Ordinul nr. 375/2009 invocat de petentă nu stabilea competența exclusivă a fostei direcții județene a finanțelor publice în efectuarea inspecției fiscale, pentru a reține conform argumentelor reclamantei că această competență s-a transferat ca urmare a HG nr. 520/2013 către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, astfel încât, se constată că în aplicarea art. 30 alin. 1 NCPF competența de efectuare a inspecției fiscale revine Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara – Activitatea de Inspecție Fiscală, ca și componentă a DGRFP Timișoara, câtă vreme în conformitate cu Ordinul Președintelui ANAF nr. 2338/2015 în cadrul AJFP Hunedoara funcționează Activitatea de Inspecție Fiscală, văzând și competența teritorială de administrare astfel cum a fost aprobată prin OPANAF nr. 36... 2015, iar pe altă parte, petenta nu face parte din categoria contribuabililor mari și mijlocii pentru a fi eventual incidente dispozițiile art. 30 alin. 3 NCPF.

Astfel, în considerarea celor mai sus arătate, rezultă că în cauză nu sunt incidente dispozițiile art. 49 alin. 1 lit. a) NCPF ce stabilesc în mod expres nulitatea actului administrativ fiscal emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența.

**B.** În ceea ce privește *susținerea contestatarei conform căreia i-a fost încălcat dreptul la apărare prin neasigurarea accesului la întreg dosarul administrativ, lipsa audierii contribuabilului, precum și încălcarea obligației organului fiscal de a aduce la cunoștința petentei prevederile Ordinului președintelui ANAF nr. 1338/2008*, se rețin următoarele:

**B.1.** Referitor la faptul că nu au fost respectate **dispozițiile privind dreptul la informare a contribuabilului pe parcursul inspecției fiscale și nici dispozițiile privind respectarea dreptului contribuabilului de a fi ascultat înaintea luării unei decizii**, organul competent în soluționarea contestației reține următoarele:

Potrivit prevederilor art.9 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„Dreptul de a fi ascultat*

*(1) Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.”*, iar potrivit art.130 alin.(1) din același act normativ, care stipulează:

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

Având în vedere prevederile legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, la încheierea inspecției fiscale, vor prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, având totodată obligația ca înaintea luării unei decizii să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la acestea.

De asemenea, se reține că potrivit cap.6 *„Discuția finală cu contribuabilul/plătitorul”* din Anexa 2 *„Instrucțiuni privind întocmirea Raportului de inspecție fiscală la persoane juridice”* la OPANAF nr.3710/2015 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală întocmit la persoane juridice, se va prezenta *“o sinteză a punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, pentru fiecare impozit, taxă, contribuție pentru care s-au stabilit obligații fiscale principale suplimentare”,* precum și *“rezultatul analizei efectuate de echipa de inspecție fiscală față de punctul de vedere al contribuabilului/plătitorului, atât în cazul în care acesta a fost prezentat în cadrul discuției finale, cât și în cazul în care acesta a fost depus ulterior, în termenul legal. Argumentele organelor de inspecție fiscală vor fi prezentate pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care contribuabilul/plătitorul a prezentat punctul său de vedere”.*

Astfel, având în vedere susținerile societății, prevederile legale citate mai sus și analizând Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../16.08.2017, se reține că potrivit art.130 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere.”*,

la fila 37 din RIF se precizează că organele de inspecție fiscală au comunicat petentei proiectul Raportului de inspecție fiscală, comunicându-i

totodată și „Înștiințarea pentru discuția finală”, înmănată societății la data de 07.08.2017.

Astfel reprezentantului societății i s-a dat posibilitatea exprimării în scris a punctului de vedere față de constatările inspecției fiscale, în conformitate cu prevederile art.130 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*“(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, [...]”.*

Urmare discuției finale, societatea și-a prezentat punctul de vedere asupra proiectului raportului de inspecție fiscală, prin adresa nr. ... 16.08.2017, înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. ... /16.08.2017, iar organele de inspecție fiscală, analizând punctul de vedere al contribuabilului au prezentat concluziile lor asupra motivației depusă de petentă – fila 38 din RIF.

Mai mult, dreptul la apărare al societății nu a fost îngădit întrucât acesteia i s-a acordat posibilitatea exercitării căii administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea prezentei contestații administrative, exprimându-și argumentele de fapt și de drept în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat ca urmare inspecției fiscale.

În ceea ce privește argumentația petentei că în perioada supusă verificării societatea a avut un alt administrator și un alt contabil care „ar fi putut da eventual explicațiile convenite pentru actele întreprinse sub imperiul mandatului său.”, cadrul legal referitor la administratorul unei societăți se regăsește în Legea nr. 31/1990, Legea nr. 82/1991, Codul de procedură fiscală, respectiv Codul civil.

Învederăm că petenta nu a invocat nicio normă legală care să instituie în sarcina organelor de inspecție fiscală obligația de a solicita „explicații” unor persoane care la data efectuării inspecției fiscale nu mai aveau nicio calitate în firmă.

Referitor la susținerea contestatarei potrivit căreia organele de inspecție fiscală nu i-au adus la cunoștința prevederile Ordinului președintelui ANAF nr. 1338/2008, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, potrivit principiului de drept „*nemo censitur ignorare legem in propriam turpitudine*”, necunoașterea legii nu constituie o justificare a nerespectării ei și nimeni nu este exonerat de răspundere pe motiv că nu cunoaște legea.

De altfel Ordinul nr. 1.338 din 30 septembrie 2008 pentru aprobarea Procedurii privind îndrumarea și asistența contribuabililor de către organele fiscale a fost publicat în Monitorul Oficial al României nr. 706 din 17 octombrie 2008, producând efecte *erga omnes*, organele de

control neavând obligația de a comunica petentei un act normativ deja publicat în Monitorul Oficial.

**B.2. Referitor la susținerea contestatarei potrivit căreia organul fiscal nu a respectat dreptul la apărare al contribuabilului, prin nepermiterea accesului la dosarul administrativ** care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-HD .../16.08.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara – Inspecție fiscală, se rețin următoarele:

În drept, având în vedere dispozițiile art. 10 și art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 10

*Obligația de cooperare*

*(1) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să coopereze cu organul fiscal în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute, cu respectarea prevederilor în materie penală și procesual penală.*

*(2) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților ce îi stau la dispoziție.*

ART.73

*Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

raportat la normele incidente care reglementează obligațiile/drepturile organelor de inspecție fiscală, respectiv care guvernează inspecția fiscală, respectiv:

„ART. 7

*Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal*

*(1) În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.*

*(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.*

*(3) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice şi să ia în considerare toate circumstanţele edificatoare fiecărui caz în parte.*

*(4) Organul fiscal decide asupra felului şi volumului examinărilor, în funcţie de circumstanţele fiecărui caz în parte şi de limitele prevăzute de lege.*

**ART. 118**

*Reguli privind inspecţia fiscală*

*(...)*

*(5) Inspecţia fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt şi raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligaţii prevăzute de legislaţia fiscală şi contabilă.”*

În susţinerea solicitării sale petenta face trimitere exclusiv la hotărârea CJUE în cauza Solvay c. Comisia, afacerea C-109/10.

Învederăm că din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, nu rezultă care ar putea fi documentele susceptibile de a nu fi fost prezentate petentei şi care ar fi putut influenţa cuantumul sumei stabilite suplimentar în sarcina sa – aceste susţineri ale petentei vizând capătul de cerere privind impozitul pe profit în sumă de ... lei şi taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei (analizat în cuprinsul prezentei la pct. 1. secţiunea „Asupra fondului cauzei”).

Motivaţia petentei privind faptul că „nu a avut acces la dosarul administrativ” nu este de natură a demonstra o altă stare de fapt fiscală, în condiţiile în care aşa cum rezultă şi din cuprinsul prezentei, stabilirea acestor obligaţii fiscale a fost consecinţa faptului că petenta nu prezentat documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, din care să rezulte fără putinţă de tăgadă că materialele de construcţii achiziţionate de petentă de la firma C SRL au fost utilizate în lucrări efectuate la firmele M SA, S SA şi SGSRL – contrar propriei sale evidenţe contabile – nefiind prezentate devize de lucrări (antecalculaţii), situaţii de lucrări sau rapoarte de lucru prin care să identifice prin nominalizare lucrările efectuate cu materialele achiziţionate în cauză.

Astfel, petenta trebuia să justifice darea în consum a materialelor de construcţii, precum şi modul de utilizare a bunurilor achiziţionate, prin prezentarea la dosarul cauzei a unor documente care să confirme repartizarea costurilor pe obiectivele pe care le susţine (M SA, S SA şi SGSRL) şi încorporarea acestor materiale de construcţii în lucrări care au ca beneficiari firmele enumerate mai sus, situaţie în care ar fi respectat

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

„ART. 73

***Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale***

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

Apărarea pe care încearcă să o impună, în sensul că organele fiscale erau necompetente a stabili felul materialelor folosite, a cantității acestora, respectiv că nu fac dovada că materialele de construcții au fost utilizate de petentă pentru alte lucrări (în opinia petentei doar prin documente de specialitate putându-se face proba – raportări, expertize care „ar fi trebuit să existe la dosarul administrativ”) nu face decât să demonstreze faptul că petenta a încălcat dispozițiile art. 73 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, jurisprudența comunitară (paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman) fiind în sensul că ***este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.***

Raportând aprecierile Curții expuse pe larg în cauza C-109/10, la care petenta face referire, se impun următoarele precizări:

- din Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere rezultă că petenta, pe parcursul inspecției fiscale a beneficiat de dreptul la apărare, în sensul că i-au fost solicitate în mod repetat note explicative (la care reprezentanții petentei nu au înțeles să răspundă);
- în cuprinsul RIF au fost prezentate motivele de fapt și de drept care au condus la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare;
- la finalul inspecției fiscale, petentei i-a fost pus la dispoziție proiectul Raportului de inspecție fiscală, aceasta depunând inclusiv obiecțiuni, la care organele de inspecție fiscală și-au prezentat punctul de vedere.

Pentru argumentele mai sus prezentate și raportat la cele descrise la pct. B.2, DGRFP Timișoara constată că nu se confirmă pretinsa încălcare a dreptului la apărare, respectiv a accesului la dosarul administrativ, neputând fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatarei de natură procedurală, se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

**Asupra fondului cauzei**

**1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile și nu au acceptat la deducere TVA aferentă, în condițiile în care din documentele petentei nu rezultă că acestea au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv în folosul operațiunilor taxabile.**

În fapt, în perioada mai 2012 – septembrie 2012, petenta a înregistrat ca și cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil, suma totală de ... lei reprezentând achiziții de materiale de construcții efectuate de la Societatea C SRL, exercitându-și totodată și dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru suma de ... lei aferentă acestor achiziții.

Cu ocazia inspecției fiscale, organele de control au constatat că petenta nu a prezentat documente de natura mijloacelor de probă din care să rezulte unde au fost consumate bunurile de natura materialelor de construcții, bonurile de consum prezentate de petentă neconținând obiectivul/lucrarea unde au fost utilizate.

În legătură cu acest aspect organele de control au solicitat explicații scrise administratorului societății, prin notele explicative din data de 23.06.2017 și respectiv data de 07.07.2017, dar administratorul societății nu a răspuns solicitărilor organelor de inspecție fiscală.

Conform Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../16.08.2017, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea petentă a obținut venituri din lucrări de construcții în sumă de 288.749 lei efectuate către firmele M SA, S SA, și SGSRL, materialele consumate aferente veniturilor fiind identificate de către organele de inspecție fiscală, acestea nefiind cele achiziționate de la firma C SRL.

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederile legale:

**a) în materia impozitului pe profit:**

- **art.19 alin.(1)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

*„(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”*

- **art.21 alin.1** din același act normativ se precizează:

*„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de*

*venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

coroborat cu pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*„Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”*

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

- **art.21 alin.4 lit.f)** din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (.....)*

*f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor.”*

Așadar, în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal se încadrează și cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii.

Referitor la acest temei legal, pct. 44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

*“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”*

Astfel, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative



întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Noțiunea de document justificativ este reglementată de Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care la art.6 precizează:

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

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

- **art.21 alin.4 lit.m)** din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”*

coroborate cu pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

*“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

*- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.[...]”.*

Conform textelor de lege sus citate, se retine ca deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

Așadar, cheltuielile cu prestările de servicii pot diminua masa impozabilă a profitului numai în condițiile în care serviciile achiziționate sunt de certă necesitate contribuabilului în vederea desfășurării activității producătoare de venituri.

De asemenea, deductibilitatea acestei categorii de cheltuieli este condiționată de probarea prestării efective a serviciilor cu documentele enumerate de legiuitor.

**b) în materia taxei pe valoarea adăugată** sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:

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

*a) operațiuni taxabile;”*

Astfel, potrivit acestor prevederi legale se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Totodată, art.156 alin.1, alin.2 și alin.4 din același act normativ, ale cărui prevederi sunt similare pe perioada efectuării operațiunilor și care stipulează că:

*“ ART. 156 - Evidența operațiunilor*

*(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.*

*(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.*

*(4) Evidențele prevăzute la alin. (1) - (3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din norme.”*

coroborate cu cele ale art.6 alin. (1) și art.7 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

*„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*

*(...)*

*(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.”*

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că orice operațiune economico-financiară se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Prin urmare, din interpretarea textelor de lege mai sus citate se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

De asemenea, se reține că pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi de achiziții de bunuri care au fost utilizate în activitatea unei societăți, se impune ca aceasta să prezinte documente de natura mijloacelor de probă care confirme faptul că destinația bunurilor a fost pentru realizarea de operațiuni taxabile.

Față de documentele existente la dosarul cauzei și susținerile petentei, respectiv constatările organelor de inspecție fiscală raportat la normele legale incidente, se rețin următoarele:

- societatea petentă a achiziționat bunuri – materiale de construcții – de la Societatea C SRL, cheltuiala cu aceste achiziții fiind considerată de către petentă o cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil, cu consecința diminuării impozitului pe profit datorat bugetului de stat, exercitându-și totodată și dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor;
- urmare inspecției fiscale s-a constatat că petenta obține venituri din lucrări de construcții pentru beneficiarii M SA, S SA și SGSRL, dar bunurile achiziționate de la firma C SRL, nu au fost utilizate de societatea petentă pentru aceste lucrări;
- în consecință, în vederea clarificării stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat explicații scrise prin nota explicativă remisă sub semnătură, confirmată cu ștampila societății, reprezentantului legal al societății petente, la data de 23.06.2017, întrebarea adresată de organele de control fiind următoarea:

«Deoarece conform evidenței contabile consumul materialelor, prezentate mai jos, a fost înregistrat ca fiind aferent lucrărilor executate pentru Primăria Municipiului ... și ținând cont de faptul că aceste lucrări au fost finalizate și facturate anterior achiziției acestor materiale, vă rugăm să ne prezentați situațiile de lucrări, devizele și/sau orice alte documente care să ateste obținerea de venituri impozabile a consumului materialelor achiziționate în baza următoarelor documente:

- factura nr. ... din data de 30/05/2012 reprezentând „PLATBANDA 3MM 20\*3” în cantitatea de ..... kg, în valoare totală de ... lei;

- (...)

- factura nr. .... din data de 16/06/2012, reprezentând „PAVAJ AUTOBLOCANT 8 NEGRU” în cantitatea de .....81 buc, în valoare totală de .....71 lei»

- în condițiile în care reprezentantul petentei nu a dat curs solicitării din Nota explicativă, comunicată la data 23.06.2017, organele de inspecție fiscală au revenit cu o nouă solicitare, comunicată reprezentantului petentei la data de 07.07.2017, conform semnăturii și ștampilei societății, prin care s-a revenit la solicitarea de a se răspunde la notele explicative anterioare (printre care și cea din 23.06.2017);

- învedereăm că nici în contestația formulată nu s-au prezentat argumente faptice sau legale care să explice situația antagonică în care deși conform evidenței contabile și fiscale a contribuabilului/plătitorului consumul materialelor de construcție achiziționate de la firma C SRL a fost înregistrat ca fiind aferent lucrărilor executate pentru Primăria Municipiului ... , aceste **lucrări au fost finalizate și facturate anterior achiziției acestor materiale**;

- astfel contrar susținerilor din contestația formulată conform cărora organele de inspecție fiscală nu sunt competente să constate „ce fel de materiale și în ce cantități, etc. au fost folosite pentru fiecare din lucrările executate”, conform RIF rezultă că organele de control au avut în vedere evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului, făcând aplicațiunea art. 113 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, respectiv:

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

*(...)*

*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;*

*(...)*

*g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele*

prevăzute la [art. 124](#) alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;

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

*(...)*”,

astfel că afirmațiile petentei privind depășirea competenței cu care au fost investite de către organele de inspecție fiscală, nu pot fi reținute în soluționarea cauzei, inspecția fiscală analizând în mod principal evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;

- mai mult, deși petenta avea posibilitatea de a prezenta explicații scrise (prin notele explicative comunicate reprezentantului petentei la data de 23.06.2017, respectiv data de 07.07.2017) în vederea clarificării stării de fapt fiscale (care însă ar fi trebuit să infirme însăși modul de operare în evidența contabilă) nu a înțeles să dea curs acestor solicitări;
- de asemenea, în condițiile în care petenta, prin contestația formulată, susține că a utilizat materialele de construcție în cauză la lucrări efectuate pentru firmele M SA, S SA și SGSRL, rezultă că trebuia să dețină înscrisuri de natura mijloacelor de probă care să demonstreze că materialele achiziționate de la firma C SRL sunt încorporate în lucrările executate la beneficiarii enumerați mai sus;
- din contră, pe lângă faptul că nu s-a prezentat vreun înscris de natura mijloacelor de probă care să confirme legătura de cauzalitate dintre achizițiile de la firma C SRL și lucrările executate pentru M SA, S SA și SGSRL, conform documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că nici bonurile de consum prezentate organelor de control nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, în condițiile în care, în cuprinsul acestora nu este indicat obiectivul/lucrarea unde au fost utilizate, în acest mod nefiind respectate dispozițiile Ordinului nr. 3.512 din 27 noiembrie 2008, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 2012, care prevede:

*„BON DE CONSUM (Cod 14-3-4A)*

*BON DE CONSUM (colectiv - Cod 14-3-4/aA)*

*1. Servește ca:*

- *document de eliberare din magazie a materialelor;*
- *document justificativ de scădere din gestiune;*
- *document justificativ de înregistrare în contabilitate.*

*2. Se întocmește în două exemplare, pe măsura lansării, respectiv eliberării materialelor din magazie pentru consum, de către compartimentul care efectuează lansarea, pe baza programului de producție și a*

consumurilor normate, sau de către alte compartimente ale unității, care solicită materiale pentru a fi consumate.

(...)

5. Conținutul **minimal obligatoriu de informații** al formularului este următorul:

- denumirea unității;
- denumirea formularului;
- **produsul/lucrarea (comanda)**; norma; bucăți lansate;
- numărul documentului; data eliberării (ziua, luna, anul); numărul comenzii;
- denumirea materialului (inclusiv sortimentul, marca, profilul, dimensiunea); cantitatea necesară; U/M; cantitatea eliberată;
- prețul unitar; valoarea, după caz;
- data și semnătura gestionarului și a primitorului.”

- în considerarea celor mai sus prezentate, susținerea petentei că „(...) aceste aspecte putând fi probate doar prin alte documente DE SPECIALITATE IN CONSTRUCȚII, raportări, expertize care ar trebui să existe la dosarul administrativ și pe care nu le-am consultat” apare ca fiind făcută în scopul denaturării stării de fapt fiscale, în condițiile în care așa cum am demonstrat constatările inspecției fiscale s-au întemeiat (pentru acest capăt de cerere) în mod exclusiv pe evidența contabilă a petentei dublată de refuzul reprezentantului societății de a furniza explicații scrise;
- ori însăși inadvertențele constatate de inspecția fiscală din evidența contabilă - consumul materialelor de construcție achiziționate de la firma C SRL a fost înregistrat ca fiind aferent lucrărilor executate pentru Primăria Municipiului ... , în condițiile în care aceste **lucrări au fost finalizate și facturate anterior achiziției acestor materiale** – confirmă faptul că starea de fapt pe care petenta încearcă să o prezinte ar conduce la încălcarea dispozițiilor art. 6 alin. 1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

Din cele de mai sus rezultă că petenta nu prezentat nici în timpul inspecției fiscale, nici în etapa de soluționare a contestației, documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, din care să rezulte fără putință de tăgadă că materialele de construcții achiziționate de petentă de la firma C SRL au fost utilizate în lucrări efectuate la firmele M SA, S SA și SGSRL – contrar propriei sale evidențe contabile – nefiind prezentate devize de lucrări (antecalculații),

situații de lucrări sau rapoarte de lucru prin care să identifice prin nominalizare lucrările efectuate cu materialele achiziționate în cauză.

Astfel, pentru a justifica darea în consum a materialelor de construcții, precum și modul de utilizare a bunurilor achiziționate, petenta nu a prezentat la dosarul cauzei documente care să confirme repartizarea costurilor pe obiectivele pe care le susține (M SA, S SA și SGSRL) și încorporarea acestor materiale de construcții în lucrări care au ca beneficiari firmele enumerate mai sus, deși în conformitate cu dispozițiile art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 73

***Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale***

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

În ceea ce privește TVA stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-HD .../16.08.2017 în sumă de ... lei, se reține că petenta arată în contestația formulată că achizițiile *“au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile.”*

Având în vedere că începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, în scopul aplicării uniforme și respectării aquis-ului comunitar în domeniul TVA, jurisprudența comunitară recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, învederăm petentei că la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că ***este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.***

În acest sens, legislația comunitară ***dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA***, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

În ceea ce privește susținerea contestatarii, respectiv faptul că organele de inspecție fiscală în mod eronat au procedat la neacordarea dreptului de deducere a TVA aferentă achiziției unor materiale de construcții, se reține că nu poate fi reținută în soluționarea cauzei deoarece, persoanele impozabile ***au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată*** aferentă achizițiilor de bunuri și servicii ***numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative***, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Ori, în condițiile în care conform evidenței contabile, consumul materialelor în cauză, a fost înregistrat ca fiind aferent lucrărilor executate pentru Primăria Municipiului ... , în situația în care aceste lucrări au fost finalizate și facturate anterior achiziției acestor materiale, rezultă că nu este demonstrat cu puterea evidenței faptul că achizițiile respective au fost destinate a fi utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale petentei.

Mai mult, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că nu au putut fi identificate lucrările unde au fost consumate bunurile în cauză, chiar dacă acestea au fost înregistrate în contul cheltuielilor de exploatare, petenta prezentând bunuri de consum, incomplete în sensul neprecizării obiectivului/lucrării unde au fost consumate – element obligatoriu conform Ordinului nr. 3512/2008, mai sus citat.

Astfel, petenta nu a prezentat vreun document justificativ care să confirme faptul că bunurile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății sau pentru activitatea administrativă a petentei, respectiv nu au fost/nu sunt utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere pentru petentă contrar prevederilor art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabila este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **ci să și demonstreze că bunurile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective și au fost necesare**, aspect nedovedit nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea cauzei expuse în cadrul contestației.

În concluzie, se reține că petenta nu dovedește cu documente justificative aspectele contestate, respectiv nu dovedește că acestea respectă prevederile legale în materie, obligație ce-i revine potrivit legii, așa cum s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr.1325/2012, irevocabilă, într-o speță, aplicabilă în mod similar și achizițiilor de bunuri. Astfel, Înalta Curte de Casație și Justiție reține că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei «serviciul să fie prestat», implică prezentarea dovezilor de prestare a serviciilor respective”*.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil la data achizițiilor, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptul de deducere al



taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Ori, în cauza ce face obiectului prezentului dosar, organele de inspecție fiscală, în considerarea dreptului de apreciere cu care sunt investite conform Codului de procedură fiscală, au constatat că pentru bunurile achiziționate de petentă pentru care și-a exercitat dreptul de deducere petenta nu a făcut dovada utilizării acestora în cadrul societății în folosul operațiunilor sale taxabile, situație în care petenta nu și-ar fi putut exercita, în mod legal, dreptul de deducere a TVA.

În acest sens este și jurisprudența CJUE, cauza C-516/14 Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA care la paragraful 46 dispune:

*„46 În acest context, trebuie să se sublinieze, în primul rând, că persoana impozabilă care solicită deducerea TVA-ului este cea care are obligația de a demonstra că întrunește condițiile pentru a beneficia de acest drept (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, punctul 37). **Autoritățile fiscale pot solicita, așadar, chiar persoanei impozabile dovezile pe care ele le consideră necesare pentru a aprecia dacă trebuie sau nu trebuie să acorde deducerea solicitată** (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, punctul 35).”*

Pe cale de consecință, susținerile petentei din contestația formulată în sensul existenței stării de fapt pretinse de aceasta, respectiv utilizarea materialelor în folosul operațiunilor sale taxabile, nu sunt confirmate în condițiile în care petenta nu deține înscrisuri de natura mijloacelor de probă solicitate în mod repetat de organele de inspecție fiscală, în exercitarea rolului activ.

Similar jurisprudenței europene – par. 46 din cauza C-516/14, mai sus citat, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat prin Decizia nr. 398/2016 că „pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condiții de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinația acesteia), cât și condiții de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art. 155 al. 5 Cod fiscal).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art. 49 CPF, potrivit cărora, pentru determinarea stării de fapt

fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 al. 5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.”

Având în vedere cele reținute, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de Societatea X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../16.08.2017 pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe profit și respectiv ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”.

**2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă Societatea X S.R.L. beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor în valoare de ... lei în condițiile în care la data emiterii facturilor, societățile emitente nu erau înregistrate în scopuri de TVA.**

În fapt, în perioada iunie – octombrie 2014 societatea petentă a înregistrat în evidența contabilă și declarat organului fiscal teritorial achiziții de materiale de construcții de la furnizorul R SRL în sumă de 23.296 lei din care TVA în sumă de ... lei pentru care și-a exercitat dreptul de deducere deși începând cu data de 01.06.2014 Societatea R SRL nu mai figurează înregistrată în evidența plătitorilor de TVA.

De asemenea, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA a sumei de ... lei aferentă facturilor emise de Societatea B SRL în condițiile în care această firmă nu a fost înregistrată niciodată în scopuri de TVA.

În drept, la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada de referință, este stipulat:

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 (...).”*

Potrivit pct.46 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*”Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal (...).”*

Față de prevederile legale citate mai sus, se reține faptul că persoana impozabilă este îndreptățită să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să îi fie livrate în condițiile în care deține exemplarul original al facturii care să conțină informațiile prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, art.155 alin.(19) lit.d) din același act normativ precizează: *„Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

*(...)*

*d) denumirea/numele, adresa și **codul de înregistrare în scopuri de TVA** sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile (...).”*

Având în vedere cele precizate mai sus, organul de soluționare a contestației reține faptul că factura cuprinde, în mod obligatoriu, denumirea, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA al furnizorului.

La art.11 alin.1<sup>4</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

*“Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii persoane impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art.153 alin. (9) lit. b) - e) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art.153 a fost anulată, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul*

*procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr.85/2006\*), cu modificările și completările ulterioare”.*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că beneficiarul care achiziționează bunuri sau servicii de la persoane impozabile, dar cărora le-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă respectivelor achiziții.

Documentele emise de un contribuabil neînregistrat în scopuri de TVA nu pot fi considerate documente justificative pentru deducerea unor sume cu titlu de TVA la cumpărător.

Legiutorul a statuat fără echivoc că nu poate fi dedusă TVA pe baza unui document emis de o persoană care nu este înregistrată în scopuri de TVA.

În speță, devin incidente prevederile art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează că:

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

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației, se reține faptul că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă facturilor emise de Societatea R SRL în perioada iunie – octombrie 2014, pe considerentul că furnizorului îi fusese anulată înregistrarea în scopuri de TVA, acest drept fiind anulat de către organul fiscal începând cu data de **01.06.2014**.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă facturilor emise de Societatea B SRL, pe considerentul că furnizorul nu a fost niciodată înregistrat în scopuri de TVA.

Se reține că în cadrul inspecției fiscale, organele de control au posibilitatea de a proceda și la interogarea bazei de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală referitoare la contribuabili a căror înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată, în conformitate cu prevederile art.153 alin.9 lit.b la lit.e din Codul fiscal (în prezent art.316 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal), așa cum rezultă din cuprinsul RIF societății R SRL i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA din data de 01.06.2014, iar societatea B SRL nu a fost înregistrată vreodată în scopuri de TVA.

Învederăm că baza de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală referitoare la contribuabilii a căror înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată este publică, accesul făcându-se gratuit.

În speță, se reține că Societatea X S.R.L. nu avea dreptul să deducă taxă pe valoarea adăugată atât timp cât în urma verificărilor efectuate de organele de inspecție fiscală, furnizorii R SRL și B SRL nu au înregistrat în jurnalul de vânzări și nu au achitat la bugetul de stat taxă pe valoarea adăugată colectată aferentă facturilor în cauză.

În ceea ce privește invocarea de către societatea contestatară a jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene, la modul general, fără indicarea expresă a vreunei cauze, aceasta nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât în cauze asemănătoare, Curtea Europeană de Justiție a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, iar autoritatea fiscală are dreptul să refuze permiterea dreptului de deducere în cazurile în care se stabilește pe baza unor dovezi obiective, că acest drept s-a exercitat în mod fraudulos.

Mai mult, cumpărătorul, respectiv persoana impozabilă care achiziționează bunurile pe bază de facturi și acceptă înregistrarea lor în evidența contabilă ca documente justificative pentru operațiunile taxabile pe care le efectuează nu poate fi făcut răspunzător de faptele furnizorului, dar este răspunzător pentru primirea și înregistrarea în evidența contabilă a unor documente întocmite necorespunzător, incomplete care nu sunt în conformitate cu prevederile legale.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că argumentele societății nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că acestea în mod legal nu au acordat drept de deducere al taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei înscrisă în facturile emise de R SRL și B SRL, motiv pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

**3. Referitor la impozitul pe veniturile din salarii în sumă de ... lei și contribuțiile sociale datorate bugetului de stat aferente veniturilor de natură salarială în sumă totală de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă Societatea X S.R.L. datorează în mod legal obligațiile fiscale cu titlu de impozit pe veniturile din salarii și respectiv contribuții sociale aferente sumelor plătite salariaților în Germania sub denumirea de indemnizații de detașare în condițiile în care**

**petenta nu deține documente de natura mijloacelor de probă care să infirme starea de fapt constatată urmare inspecției fiscale.**

În fapt, în anul 2016 Societatea X SRL a plătit personalului angajat care a fost trimis să lucreze în Belgia, sub forma indemnizației de detașare/delegare (diurnă) suma de ... lei, sumă pe care nu a avut-o în vedere la stabilirea impozitului pe veniturile din salarii, considerând-o neimpozabilă.

Organele de inspecție fiscală au retrat această sumă, stabilind că sumele de bani plătite de Societatea X SRL angajaților trimiși la muncă în străinătate nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de delegare/detașare, acestea reprezentând venituri de natură salarială.

În drept, sunt aplicabile dispozițiile Legii nr.207/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

„ART. 59

*Sfera de cuprindere a impozitului*

*(1) Impozitul prevăzut în prezentul titlu, denumit în continuare impozit pe venit, se aplică următoarelor venituri:*

*a) **în cazul persoanelor fizice rezidente române, cu domiciliul în România, veniturilor obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României;***

*ART. 76 - Definirea veniturilor din salarii și asimilate salariilor*

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

*(2) Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor:*

*(...)*

*k) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel:*

*(i) în țară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;*

*(ii) străinătate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar;*

(...)

s) orice alte sume sau avantaje în bani ori în natură.”

HG nr. 1 din 6 ianuarie 2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, unde se stipulează:

„12. (1) În sensul art. 76 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, veniturile brute din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, raport de serviciu, act de detașare precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor statute speciale prevăzute de lege, 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:

(i) salariile de bază;

(ii) sporurile și adaosurile de orice fel;

(iii) 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 alin. (1), având aceeași natură;

(iv) recompensele și premiile de orice fel;

(v) sumele reprezentând premiul anual și stimulentele acordate, potrivit legii, personalului din instituțiile publice, cele reprezentând stimulentele acordate salariaților agenților economici;

(vi) sumele primite pentru concediul de odihnă, cu excepția sumelor primite de salariat cu titlu de despăgubiri reprezentând contravaloarea cheltuielilor salariatului și familiei sale necesare în vederea revenirii la locul de muncă, precum și eventualele prejudicii suferite de acesta ca urmare a întreruperii concediului de odihnă;

(vii) sumele primite în caz de incapacitate temporară de muncă;

(viii) valoarea nominală a tichetelor de masă, tichetelor de creșă, voucherelor de vacanță, acordate potrivit legii;

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

În temeiul acestor prevederi legale, se reține că în categoria veniturilor din salarii sau asimilate acestora se cuprind toate sumele de bani primite de o persoană fizică în baza unui contract individual de muncă sau a unei relații contractuale de muncă indiferent de locul unde este desfășurată activitatea remunerată, de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

În anul 2016, societatea petentă a plătit personalului angajat care a fost trimis să lucreze în Belgia sub forma indemnizației – denumită diurnă - suma de ... lei, sumă pe care nu a avut-o în vedere la stabilirea impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor datorate bugetului de stat aferente acestor venituri.

Conform RIF care a stat la baza emiterii deciziei de impunere atacate, suma de ... lei reprezintă diurna acordată personalului trimis în Belgia pentru perioade mai mari de 120 de zile și a fost calculată scăzând din numărul total al zilelor de detașare/delegare, dintr-un an calendaristic cele 120 de zile de delegare prevăzute de art. 44 alin. (1) din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, pentru fiecare persoană.

Învederăm că în timpul inspecției fiscale, organele de control au solicitat reprezentantului societății petente prin Notele explicative din zilele de 04.07.2017 și 05.07.2017, următoarele precizări:

- „Întrebare: Vă rugăm să precizați cine asigură/suportă contravaloarea cazării personalului delegat/detașat în Belgia”
- „Întrebare: Pentru salariații trimiși în muncă în Belgia, societatea a obținut sau a demarat procesul de obținere de la Casa Națională de Pensii din România a formularelor A1 ce atestă calitatea titularului de asigurat la sistemul de securitate socială a României și care certifică faptul că titularul său se supune legislației românești și nu datorează contribuții sociale în Belgia, potrivit art. 19 alin. 2) din Regulamentul CE 987/2009 de stabilire a procedurii de punere în aplicare a Regulamentului CE 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială? Vă rugăm să puneți la dispoziție documentele pe care le dețineți în acest sens.”
- „Întrebare: Vă rugăm să puneți la dispoziția organelor de control documentele prin care se atestă faptul că angajații SC X SRL care au fost delegați pentru a lucra în Belgia s-au aflat la locațiile din Belgia (definite „limosa”)”.

În situația în care reprezentantul petentei nu a răspuns întrebărilor conținute de cele două note explicative, organele de control au revenit cu o nouă notă explicativă – comunicată la 07.07.2017, conform semnăturii și ștampilei societății – în care s-a reiterat solicitarea de a se răspunde la întrebările cuprinse în Notele explicative din zilele de 04.07.2017 și 05.07.2017; din documentele existente la dosarul cauzei rezultând că reprezentantul petentei nu a formulat răspunsuri care să clarifice aspectele constatate, respectiv nu a depus vreun document de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală – nici în etapa inspecției fiscale, nici în etapa de soluționare a contestației – deși în ceea ce privește sarcina probei în raportul juridic de drept fiscal, în cauză sunt aplicabile



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

„ART. 73

**Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

*(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”, de natură a confirma starea de fapt pretinsă de petentă, respectiv că sumele plătite cu titlu de diurnă nu reprezintă venituri salariale.*

Astfel, organele de inspecție fiscală, în vederea determinării veniturilor obținute de salariații petentei care au lucrat în Belgia, respectiv a impozitului pe veniturile din salarii pentru perioada 01.01.2016 – 31.12.2016, au întocmit pentru fiecare salariat trimis în Belgia, aferent fiecărei luni, situații lunare care au cuprins date referitoare la:

- sumele reprezentând indemnizația de deplasare încasată în valută;
  - sumele reprezentând contribuții sociale suportate de angajați;
  - sumele reprezentând contribuții sociale datorate de firmă;
  - suma reprezentând impozit pe veniturile din salarii datorat,
- conform anexelor la RIF.

Astfel, au fost analizate contractele individuale de muncă, din examinarea acestora rezultând următoarele:

De exemplu, din analiza contractului individual de muncă încheiat și înregistrat sub nr. ... /12.08.2015 al angajatului ... .. , precum și a actelor adiționale încheiate la acesta, rezultă următoarele:

- actele adiționale la contractul nr. ... /12.08.2015 sunt încheiate pentru perioade succesive de 2 luni, astfel că acoperă tot anul 2016 (mai puțin 6 zile, rezultate din decalajul zilelor 17-23), astfel:

- actul adițional nr. 2, prevede schimbarea temporară a locului de muncă la punctul de lucru al societății din Belgia, pentru o durată de 2 luni, începând cu data de 17.12.2015;

- actul adițional nr. 3, prevede schimbarea temporară a locului de muncă la punctul de lucru al societății din Belgia, pentru o durată de 2 luni, începând cu data de 17.02.2016;

- actul adițional nr. 4, prevede schimbarea temporară a locului de muncă la punctul de lucru al societății din Belgia, pentru o durată de 2 luni, începând cu data de 17.05.2016;

- actul adițional nr. 5, prevede schimbarea temporară a locului de muncă la punctul de lucru al societății din Belgia, pentru o durată de 2 luni, începând cu data de 23.07.2016

- actul adițional nr. 6, prevede schimbarea temporară a locului de muncă la punctul de lucru al societății din Belgia, pentru o durată de 2 luni, începând cu data de 23.09.2016

- actul adițional nr. 7, prevede schimbarea temporară a locului de muncă la punctul de lucru al societății din Belgia, pentru o durată de 2 luni, începând cu data de 23.11.2016.

Din lecturarea contractului individului de muncă și a actelor adiționale la acesta, nu rezultă în mod expres dacă forma de schimbare temporară a locului de muncă aleasă de petentă reprezintă delegare sau detașare, acest aspect nefiind clarificat de petentă nici în cuprinsul contestației formulate.

**Sediul materiei** în ceea ce privește delegarea și detașarea se regăsește în cuprinsul Legii nr. 53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

*„ART. 43*

*Delegarea reprezintă exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului său de muncă.*

*ART. 44*

*(1) Delegarea poate fi dispusă pentru o perioadă de cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni și se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 de zile calendaristice, numai cu acordul salariatului. Refuzul salariatului de prelungire a delegării nu poate constitui motiv pentru sancționarea disciplinară a acestuia.*

*(2) Salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de delegare, în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil.*

*ART. 45*

*Detașarea este actul prin care se dispune schimbarea temporară a locului de muncă, din dispoziția angajatorului, la un alt angajator, în scopul executării unor lucrări în interesul acestuia. În mod excepțional, prin detașare se poate modifica și felul muncii, dar numai cu consimțământul scris al salariatului.*

*ART. 46*

*(1) Detașarea poate fi dispusă pe o perioadă de cel mult un an.*

*(2) În mod excepțional, perioada detașării poate fi prelungită pentru motive obiective ce impun prezența salariatului la angajatorul la care s-a dispus detașarea, cu acordul ambelor părți, din 6 în 6 luni.*

*(3) Salariatul poate refuza detașarea dispusă de angajatorul său numai în mod excepțional și pentru motive personale temeinice.*

*(4) Salariatul detașat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de detașare, în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil.”*

Având în vedere mediul socio-economic actual, respectiv mediul dinamic al prestărilor de servicii pe plan transnațional, care obligă un

număr din ce în ce mai mare de întreprinderi să detașeze temporar salariați pe teritoriul unui stat membru, altul decât statul în care sunt angajați în mod obișnuit, la nivelul Comunității Europene a fost elaborată Directiva 96/71/CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării transnaționale de servicii.

În ceea ce privește susținerea petentei conform căreia în baza art. 44 alin. 1 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare:

**„ART. 44**

*(1) Delegarea poate fi dispusă pentru o perioadă de cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni și se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 de zile calendaristice, numai cu acordul salariatului. Refuzul salariatului de prelungire a delegării nu poate constitui motiv pentru sancționarea disciplinară a acestuia.”*

delegarea poate fi prelungită pe perioade succesive de maxim 60 de zile calendaristice, fără să existe o limită a numărului de prelungiri, se reține că pentru ca această afirmație să fie în concordanță deplină cu normele legale, petenta avea obligația respectării legislației la nivel european, respectiv a regulilor privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii transnaționale astfel cum sunt stabilite prin Directiva 96/71/CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării transnaționale de servicii.

Astfel, în lipsa precizării exprese de către petentă a regimului adoptat (delegare sau detașare) prin raportare la dispozițiile europene care reglementează în domeniul prestării transnaționale de servicii, rezultă că față de petentă operează și această normă legală, respectiv art. 2 care definește „lucrătorul **detașat**” ca fiind „un lucrător care, pe o perioadă limitată, își desfășoară munca pe teritoriul unui stat membru diferit de cel în care lucrează în mod normal.”

Principiul general aplicabil lucrătorilor la nivel european este „*lex loci laboris*” care presupune că legislația aplicabilă unui lucrător comunitar este aceea a locului unde acesta desfășoară activitatea.

Detașarea lucrătorilor în alt stat reprezintă o excepție de la principiul enunțat mai sus, situație în care este necesară solicitarea și obținerea unui formular A1 care va atesta legislația aplicabilă cu titlu de excepție.

Formularul A1, numit și atestatul privind legislația aplicabilă, este un document comunitar emis de autoritatea competentă a statului de origine al unui salariat detașat într-un alt stat membru UE, care confirmă faptul că pentru salariatul în cauză este aplicabilă legislația de asigurări sociale a statului de origine, și, în consecință, contribuțiile de asigurări sociale sunt reținute și achitate în statul de origine.

Pe durata prestării activității în străinătate, lucrătorul sau reprezentanții acestuia trebuie să fie oricând în măsură să prezinte autorităților din țara gazdă Formularul A1.

Dacă Formularul A1 nu va putea fi prezentat sau nu se va face dovada inițierii demersurilor de obținere a acestuia, autoritățile din țara gazdă vor impune afilierea la sistemul de asigurări sociale al țării gazdă și plata contribuțiilor aferente în țara gazdă.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că societatea petentă nu a obținut de la Casa Națională de Pensii formularele A1 ce atestă calitatea titularului de asigurat la sistemul de securitate sociale din România (asigurare pentru pensie, accidente de muncă și boli profesionale, asigurări sociale de sănătate, prestații familiale).

Astfel în condițiile în care formularul A1 certifică faptul că titularul său se supune legislației românești și nu datorează contribuții sociale în Belgia, potrivit art. 19, alin. (2) din Regulamentul CE 987/2009 de stabilire a procedurii de punere în aplicare a Regulamentului CE 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială (așa cum rezultă din cuprinsul prezentei, formularele A1 au fost solicitate în mod repetat de către inspecția fiscală), rezultă că în speță, salariații detașați se supun legislației românești în ceea ce privește contribuțiile sociale și ca atare datorează contribuții în România asupra tuturor câștigurilor brute obținute.

Referitor la „diurna” acordată salariaților detașați în Belgia, se rețin următoarele:

Codul muncii – legea specială în domeniu – nu definește noțiunea de „diurnă”, ci doar stabilește dreptul angajaților la acordarea acesteia pe durata delegării și a detașării.

Astfel, conform Codului muncii, salariatul delegat/detașat are dreptul „la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o **indemnizație de delegare**” (art. 44 Codul muncii), respectiv la „**plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de detașare**” (art. 46 Codul muncii), în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil.

O definiție pentru diurnă este inclusă în HG nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, în vigoare și la data emiterii prezentei decizii, care la art. 5 alin. A lit. a) stipulează:

*„o sumă zilnică, denumită în continuare diurnă, în vederea acoperirii cheltuielilor de hrană, a celor mărunte uzuale, precum și a costului transportului în interiorul localității în care își desfășoară activitatea;”*

În mod general valabil, în doctrină, s-a reținut că rolul acestei sume de bani este acela de a compensa cheltuielile suplimentare de hrană și întreținere survenite o dată cu dislocarea salariatului din mediul său de viață obișnuit.

La nivelul României, pentru personalul român trimis în străinătate în Belgia pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, legiuitorul a diferențiat 2 categorii pentru care acordă diferențiat diurna, astfel în Anexa la HG nr. 518/1995, nr. crt. 19 – Belgia fiind înscris:

| Nr. crt. | Țara          | Valuta | Indemnizația de deplasare |                        |              |                        |
|----------|---------------|--------|---------------------------|------------------------|--------------|------------------------|
|          |               |        | categoria I               |                        | categoria II |                        |
|          |               |        | diurna                    | indemnizație de cazare | diurna       | indemnizație de cazare |
| 0        | 1             | 2      | 3                         | 4                      | 5            | 6                      |
| ....     |               |        |                           |                        |              |                        |
| 19       | <b>Belgia</b> | euro   | ...                       | ....                   | ...          | .....                  |

De asemenea, în ceea ce privește muncitorii români care se deplasează în străinătate pentru executarea unor lucrări de construcții, reparații și amenajări la imobilele misiunilor diplomatice, oficiilor consulare și ale celorlalte forme de reprezentare în străinătate, actul normativ precizează că *“au dreptul la o diurnă în valută în cuantum de 75% din diurna de categoria I”*, în cazul nostru 75% din 35 euro reprezintă ..... euro. (în condițiile în care în general diurna acordată a fost în cuantum de .... euro).

În actele adiționale la contractul de muncă, referitor la diurnă se specifică faptul că:

**„5. Plata diurnei zilnice se va face în funcție de lucrările contractate cât și în funcție de perioada anului cu maximă activitate, astfel încât diurna va varia de la minimul de 35 de euro/zi calendaristică până la maximum 85 de euro pe zi calendaristică, și se va face în lei (...).”**

În consecință, în condițiile în care diurna este acordată în baza a două criterii: în funcție de lucrările contractate și respectiv în funcție de perioada anului cu maximă activitate, rezultă că diurna reprezintă chiar contravaloarea muncii prestate de salariat în baza contractului de muncă, situație în care în mod corect a fost asimilată de organele de inspecție fiscală în categoria veniturilor de natură salarială.

Însăși motivațiile petentei din contestația formulată (lit. a fila 5), conform cărora nu există nicio dispoziție legală care „să condiționeze un angajator din România care dorește să își delege salariații în altă țară să aibă activități semnificative în România” implică o recunoaștere indirectă pe care o face petenta, respectiv faptul că activitatea principală a firmei este în străinătate, fără a avea activități semnificative în România, fapt care determină concluzia că indemnizațiile acordate personalului angajat reprezintă principalul venit plătit de către aceasta propriilor angajați.

De altfel, și în cuprinsul actelor adiționale, la pct. 6, petenta în calitate de angajator precizează că „6. *Se va asigura transportul gratuit pe ruta Romania-Belgia și retur, cât și de la locul de cazare la șantierul de lucru.*”

Având în vedere faptul că sumele plătite angajaților petentei în Belgia nu reprezintă rambursări ale unor cheltuieli de transport, cazare, masă **justificate cu documente** în condițiile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste sume sunt venituri de natură salarială în conformitate cu art. 59 alin. 1 lit. a) și art.76 alin (4) lit. k) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar nu indemnizații de delegare/detașare.

Astfel în condițiile în care pentru aceste sume achitate salariaților, petenta nu a prezentat documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală de natură a confirma starea de fapt pretinsă de petentă, respectiv că sumele plătite cu titlu de diurnă nu reprezintă venituri salariale, se reține că în mod corect și legal plătite de aceasta salariaților săi din străinătate au fost încadrate în categoria veniturilor de natură salarială, în conformitate cu prevederile art. 59 alin. 1 lit. a) și art.76 alin (4) lit. k) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea petentă având obligația calculării, reținerii și virării obligațiilor fiscale în sumă totală de ... lei cu titlu de impozit pe venituri din salarii și contribuții sociale aferente perioadei ianuarie 2016 – septembrie 2016.

Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia societatea petentă nu desfășoară activități semnificative în România, situație de fapt care nu este interzisă de vreo lege, se reține că inspecția fiscală este în măsură să procedeze la analiza și evaluarea tuturor informațiilor fiscale în vederea determinării stării de fapt reale (art. 113 Cod procedură fiscală), această constatare urmărind să sublinieze faptul că întreg personalul petentei este delegat/detașat/trimis în străinătate (Belgia) imediat ce au fost întocmite formele de angajare (contract individual de muncă), locul de muncă fiind întotdeauna acolo; pentru personalul angajat fiind întocmite pontaje și atunci când se află pe teritoriul național și nu prestează efectiv servicii.

Așa cum s-a precizat mai sus, având în vedere faptul că angajații petentei nu au, în fapt, un loc de muncă permanent în România, aceștia nu pot beneficia de diurnă, care în fapt reprezintă chiar suma acordată de angajator în schimbul muncii prestate de angajat, respectiv veniturile salariale ale acestora.

Totodată, se reține că potrivit Directivei nr. 96/71/CE a Parlamentului European privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, la art. 3, alin. 1, lit. c) se prevede:

*„Statele membre asigură că indiferent de legea aplicabilă raporturilor de muncă, întreprinderile menționate la articolul 1 alineatul (1) garantează lucrătorilor detașați pe teritoriul lor condiții de muncă și de încadrare în munca cu privire la următoarele aspecte stabilite în statul membru pe teritoriul căruia sunt executate lucrările:*

*[...]*

*c) salariul minim [...]*”,

iar la alin (7) al aceluiași articol, se prevede:

*„Alocațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă.”*

Se reține că societatea petentă nu a obținut de la Casa Națională de Pensii formularele A1 ce atestă calitatea titularului de asigurat la sistemul de securitate sociale din România (asigurare pentru pensie, accidente de muncă și boli profesionale, asigurări sociale de sănătate, prestații familiale).

Acest document certifică faptul că titularul său se supune legislației românești și nu datorează contribuții sociale în Belgia, potrivit art. 19, alin. (2) din Regulamentul CE 987/2009 de stabilire a procedurii de punere în aplicare a Regulamentului CE 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială (așa cum s-a arătat în cuprinsul prezentei formulare A1 au fost solicitate în mod repetat).

Față de cele de mai sus rezultă că salariații delegați se supun legislației românești în ceea ce privește contribuțiile sociale și ca atare datorează contribuții în România asupra tuturor câștigurilor brute obținute.

Mai mult, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că sunt luni în care angajații petentei sunt delegați în Belgia, constatându-se că aceștia încasează un venit net aferent unui salariu în România (Conform Referatului cu propuneri de soluționare a contestațiilor nr. ... /25.10.2017, organele de inspecție fiscală au analizat statele de plată întocmite de Societatea X SRL stabilind că „salariații societății sunt retribuiți cu salariul minim pe economie.”), ajungându-se în situația în care indemnizația de detașare/delegare să fie principalul venit plătit de către petentă propriilor angajați.

Având în vedere toate cele de mai sus se reține că sumele acordate de către societatea petentă angajaților, cu titlu de diurnă, reprezintă în fapt remunerații primite de salariați pentru munca prestată în străinătate.

De asemenea, se reține că potrivit jurisprudenței în materie, angajații unei societăți, care lucrează în străinătate, au dreptul la o diurnă care să acopere contravaloarea cheltuielilor de masă și, eventual, compensarea bănească a disconfortului generat de deplasarea în străinătate, însă, totodată, se reține culpa societății că nu a stabilit această indemnizație pentru a acoperi întocmai acele necesități și a acordat o sumă doar cu titlu de recompensare a realizărilor profesionale.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au încadrat sumele achitate cu titlu de diurnă externă salariaților ca venituri asimilate salariilor și au calculat în sarcina societății obligații fiscale în sumă totală de ... lei, reprezentând impozit pe venituri din salarii și contribuții sociale aferente.

**Referitor la invocarea prevederilor Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale**, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere următoarele:

Prevederile Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale trebuie privite ca o amnistie acordată operatorilor economici în ceea ce privește plata datoriilor la bugetul de stat reprezentate de impozitul pe veniturile din salarii și contribuții sociale rezultate prin recalificarea unor activități pentru o perioadă de timp bine determinată și în condițiile prevăzute în această normă legală.

Astfel conform art. 1 din acest act normativ:

„ART. 1

(1) *Se anulează diferențele de obligații fiscale principale, precum și obligațiile fiscale accesorii aferente acestora, stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului, ca urmare a reconsiderării/ reîncadrării unei activități ca activitate dependentă, **pentru perioadele fiscale de până la 1 iulie 2015 și neachitate până la data intrării în vigoare a prezentei legi.***

(2) *Organul fiscal nu reconsideră/reîncadrează o activitate ca activitate dependentă și nu emite o decizie de impunere în legătură cu o astfel de reconsiderare/reîncadrare pentru perioadele anterioare datei de 1 iulie 2015.*”,

motiv pentru care în condițiile în care obligațiile fiscale de natura impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente stabilite de inspecția fiscală sunt aferente anului 2016, iar Legea nr. 209/2015 a anulat, în anumite condiții, diferențele de obligații fiscale principale aferente „**perioadele fiscale de până la 1 iulie 2015 și neachitate până la data intrării în vigoare a prezentei legi**”, data intrării în vigoare a Legii nr. 209/2015 fiind 23 iulie 2015.

În ceea ce privește modul de calculare a sumelor retratate ca venituri salariale la valoarea lor netă și nu brută, se reține că așa cum rezultă și din



cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, suma de ... lei acordată cu titlu de diurnă reprezintă salarii nete efectiv achitate personalului trimis la muncă în Belgia pentru care petenta avea obligația să determine, să declare și să vireze bugetului general consolidat al statului contribuțiile sociale obligatorii aferente.

Plecând de la aceste sume nete (sume plătite efectiv salariaților cu titlu de diurnă) și având în vedere salariile achitate, prin majorarea bazei de impunere, organele de inspecție fiscală au determinat câștigurile brute în sumă de ... lei, în conformitate cu următoarele dispoziții legale conținute de Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, respectiv:

*„ART. 140*

*Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale datorate de angajatori sau persoane asimilate acestora, prevăzute la art. 136 lit. c)*

*(1) Pentru persoanele prevăzute la art. 136 lit. c), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale o reprezintă suma câștigurilor brute prevăzute la art. 139, realizate de persoanele fizice care obțin venituri din salarii sau asimilate salariilor asupra cărora se datorează contribuția individuală.*

*ART. 158*

*Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate de angajatori sau de persoane asimilate acestora prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. f)*

*(1) Pentru persoanele prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. f), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute prevăzute la art. 157 asupra cărora se datorează contribuția individuală.*

*ART. 195*

*Baza de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații asigurări sociale de sănătate*

*(1) Pentru persoanele prevăzute la art. 192 lit. a) baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate din salarii și venituri asimilate salariilor (...).*

*ART. 204*

*Baza de calcul al contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale*

*(1) Pentru persoanele prevăzute la art. 201 lit. a) baza lunară de calcul al contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de angajații acestora, în țară și în alte state, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, care include:(...)*

*ART. 212*

*Baza de calcul al contribuției la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, datorată de angajatori sau persoane asimilate acestora*

*(1) Pentru persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator prevăzute la art. 209, baza lunară de calcul al contribuției la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de angajații care au la bază un contract individual de muncă, din salarii sau venituri asimilate salariilor, în țară și în alte state, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, care include: (...)*

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale aplicabile în materie, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei suma totală de ... lei, reprezentând impozit pe venituri din salarii și contribuții sociale aferente, contestația formulată urmând a fi respinsă ca neîntemeiată în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

*„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:*

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”.*

Referitor la contestația formulată împotriva **Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../16.08.2017**, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere factic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

*„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 factic și legal și consecințele lor fiscale.*

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

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

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

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

*„ART. 93*

*Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale*

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

*(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

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

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

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat în situația obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. F-HD .../16.08.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

## **DECIDE :**

- *respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../16.08.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Inspekția Fiscală din cadrul AJFP Hunedoara, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../16.08.2017, pentru suma totală de ... lei reprezentând:*

*- ... lei – impozit pe profit;*

- ... lei – taxa pe valoarea adăugată;
- ... lei – impozit pe veniturile din salarii;
- ... lei – contribuții sociale datorate bugetului de stat aferente veniturilor de natură salarială, respectiv:
  - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator – ... lei;
  - contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați – ... lei
  - contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator – ... lei
  - contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator – ... lei
  - contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați – ... lei
  - contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale – ... lei
  - contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator – ... lei
  - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați – ... lei
  - contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice – ... lei.

- prezenta decizie se comunică la:

- Societatea X S.R.L. - AJFP Hunedoara –  
Inspecție Fiscală,

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

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

DIRECTOR GENERAL,

