



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel: + 021 319.97.54
e-mail:Contestații.ANAF@anaf.ro

**DECIZIA nr. 000/ 2020
privind soluționarea contestației depusă de
X din localitatea R,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 000/2019**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de AJFP prin adresa nr. 000/2019, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr., asupra contestației formulată de X, cu sediul social în

X contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.000/2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 000/2019 de către organele de inspecție fiscală din cadrul A JFP prin care s-a stabilit în sarcina societății suma totală de **000 lei**, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei;
- impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de 000 lei;
- impozit pe profit în sumă de 000 lei;
- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj în sumă de 000 lei;
- contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de 000 lei;

- contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări pentru concedii și indemnizații în sumă de 000 lei;
- contribuția asiguratorie pentru muncă în sumă de 000 lei.

Contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019, a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data la care a fost comunicată și de data depunerii contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de **X**.

I. X contestă Decizia de impunere nr. emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP, precizând următoarele:

X solicită nulitatea Deciziei de impunere nr.000/2019 pentru că nu este motivată obligația stabilită suplimentar reprezentând TVA în sumă de 0 lei așa cum prevede art.46 alin.(2) lit.e) și lit.f) din Codul de procedură fiscală întrucât nu rezultă modalitatea de calcul a TVA și nu sunt anexate documentele care au fost avute în vedere de organele de inspecție fiscală.

Astfel, societatea consideră că este în imposibilitatea de a cunoaște modul în care a fost recalculată taxa pe valoarea adăugată și invocă art.4 alin.(2) din Codul de procedură fiscală care prevede că organul fiscal are obligați de a sigura dispozițiile legale privind realizarea drepturilor și obligațiilor.

Contestatară menționează că echipa de inspecție fiscală nu a avut în vedere în totalitate facturile de achiziții pentru care taxa pe valoarea adăugată este deductibilă, anulând dreptul de deducere pe motiv că acestea nu au fost prezentate în original și în acest caz se impune reanalizarea situației și efectuarea unei expertize contabile care să stabilească nivelul taxei pe valoarea adăugată deductibilă.

De asemenea, societatea afirmă că Decizia de impunere nr.000/2019 este nelegală în raport cu constatările privind impozitul pe profit și contribuțiile sociale datorate pentru salarii, întrucât echipa de inspecție fiscală a procedat la centralizarea facturilor emise de **X** pentru calcularea fondului total de salarii, respectiv pentru calcularea diurnei și a contribuțiilor sociale.

Astfel, societatea susține că în cazul contribuțiilor datorate, datele centralizate sunt eronate în condițiile în care nu au avut în vedere situația reală a

angajărilor, concluziile fiind formulate pe baza datelor colectate din aplicația REVISAL.

Totodată, contestatara precizează că echipa de inspecție fiscală a calculat obligații fiscale pentru toate persoanele identificate în aplicația REVISAL, neținând cont dacă aceste persoane au prestat efectiv activitate sau nu.

X apreciază că valoarea contribuțiilor datorate nu se poate calcula raportat la facturile de prestări servicii emise de către clienți ci trebuie să se raporteze la veniturile din salarii care au fost efectiv datorate de salariați, având în vedere faptul că în condițiile în care o persoană nu se prezintă la locul de muncă, aceasta nu poate beneficia de salariu și nu pot fi datorate obligații suplimentare de natura impozitului pe salarii și contribuții sociale și invocă în acest sens prevederile art.76, art.136, art.137 și art.159 din Codul fiscal.

De asemenea, societatea menționează că înscrierea persoanelor în REVISAL s-a făcut anterior începrii activității acestora ca urmare a acordului cu angajatorul, doar că ulterior, nu a mai venit nici măcar în prima zi de lucru să presteze activitatea, iar datorită numărului mare de persoane a căror evidență a trebuit ținută și a fluctuațiilor mari de personal, nu s-a mai procedat la radierea acestor persoane din evidențele REVISAL.

Prin urmare, **X** consideră că organul fiscal a calculat impozitul pe venit și contribuții sociale aferente salariilor și pentru persoanele care nu au prestat efectiv activitate, iar în aceste condiții modalitatea de calcul a obligațiilor fiscale este nelegală și nu reflectă realitatea, fapt ce aduce atingere principiului enunțat de art.5 din Codul de procedură fiscală privind aplicarea unitară a legislației și solicită anularea actelor fiscale contestate.

II. A. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.000/2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.000/2019, organele de inspecție fiscală din cadrul AJ F P au constatat următoarele:

Societatea are ca activitate principală "Fabricarea de echipamente electrice și electronice pentru autovehicule și pentru motoare de autovehicule" - cod CAEN 2931 și desfășoară efectiv activități de fabricarea echipamentelor electrice și electronice pentru autovehicule și pentru motoare de autovehicule, la sediul clientului.

Taxa pe valoarea adăugată

X prestează servicii la sediul beneficiarilor în baza contractelor de prestări servicii încheiate cu aceștia, respectiv societatea pune la dispoziția partenerului intern un anumit număr de salariați pe anumite perioade de timp, iar activitatea se

desfășoara în spațiile de producție ale beneficiarului (clientului), cu utilajele acestuia și sub supravegherea comună a celor două părți (furnizor - client).

Colaborarea între cele două entități s-a făcut în baza contractelor de prestări servicii, în care se prevede tariful orar perceput de prestator (furnizor), condițiile de desfășurare a activității, numărul de personal pe care trebuie să-l pună la dispoziția clientului, perioada de timp, perioada de facturare, termenele și condițiile de plată și alte clauze stabilite de comun acord.

În cadrul contractului de prestări servicii nr., singurul care a fost pus la dispoziția echipei de inspectie fiscala se stipuleaza la art. 7.5 ca prestatorul declara pe propria raspundere ca toate persoanele care sunt desemnate sa presteze servicii pentru Y sunt angajate cu contract individual de munca si pentru acestea se achita toate contributiile si impozitele pe care le prevede legea.

Din documentele prezentate echipei de inspectie fiscala și din explicațiile date de administrator reiese că întocmirea declarațiilor depuse la organul fiscal, nu s-a făcut în baza evidentei contabile, astfel că sumele trecute în acestea nu reflectă în totalitate tranzacțiile economice efectuate de firmă.

Prin compararea TVA colectata cu TVA deductibila, echipa de inspectie fiscala a stabilit TVA suplimentara de plata in suma de 000 lei compusa din :

- 0000 lei reprezentand TVA pentru care agentul economic si-a exercitat dreptul de deducere prin Deconturile de TVA (cod 300) fara a detine exemplarul original al facturilor de achizitie fiind incalcate prevederile art. 299 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,
- 000 lei reprezentand TVA colectata suplimentar de echipa de inspectie fiscala care a constatat ca in perioada verificata exista facturi emise de X si care nu au fost cuprinse in Deconturile de TVA fiind incalcate prevederile art. 281 alin.(1), art. 282 alin.(1) și alin.(2) lit a), art. 321 alin.(1) și art. 327 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct. 69 alin.(2) și pct. 101 alin.(1) si alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Impozit pe veniturile microîntreprinderilor

Echipa de inspectie fiscala a constatat ca societatea a inceput sa obtina venituri incepand cu luna martie 2017, iar din analiza facturilor emise de X s-a stabilit ca in luna martie 2017 a obtinut venituri in suma de 000 lei pentru care a calculat impozit pe venitul microintreprinderilor in suma de 000 lei .

Contribuabilul a depus la organul fiscal Declaratia privind obligatiile de plata la Bugetul de stat aferenta trim I 2017, prin care a declarat impozit pe venitul microintreprinderilor in suma de 000 lei, iar ulterior, desi a derulat tranzactii si a obtinut venituri din activitatea prestata care au depasit suma de 500.000 euro, echivalent in lei, in cursul trimestrului II 2017 nu si-a indeplinit obligatia legala

stipulata la art. 52 alin 1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, din evidenta fiscala organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea a depus Declaratia privind obligatiile de plata la Bugetul de stat (cod 100) pentru intreaga perioada cu obligatii fiscale mai mari decat datoreaza cu suma de 000 lei.

Impozit pe profit

În perioada verificata, societatea nu a declarat și nu a virat la bugetul statului, obligațiile privind impozitul pe profit datorat, întrucât în anii 2017-2018 a depus „Declarația privind obligațiile de plată la bugetul de stat” (cod 100) cu sume reprezentand impozit pe venitul microintreprinderilor, deși organele de inspecție fiscală au constatat ca a depasit in cursul trim II 2017 cifra de afaceri reprezentand echivalentul in lei a sumei de 500.000 de euro, prevazuta la art. 47 lit. c) din Codul fiscal și avea obligația sa se inregistreze ca platitor pe impozitul pe profit incepand cu 01.04.2017, conform prevederilor art. 52 alin.(1) din același act normativ.

Din documentele prezentate și din explicațiile date de administrator, echipa de inspectie fiscală constatat că întocmirea declarațiilor depuse la organul fiscal, nu s-a făcut în baza evidentei contabile, astfel că sumele trecute în acestea nu reflectă in totalitate tranzacțiile economice efectuate de firmă, iar pentru determinarea impozitului pe profit pentru intreaga perioada verificata au fost avute în veder următoarele:

- centralizarea facturilor de achizitii efectuate de **X**;
- centralizarea facturilor emise de **X**;
- centralizarea facturilor emise de catre contribuabilul verificat pentru calcularea fondului total de salarii (pe baza facturilor de manoperă emise, în care se prevede numărul de ore prestate, tariful orar perceput și perioada lucrată);
- centralizarea facturilor emise de catre contribuabilul verificat pentru calcularea diurnei- (pe baza facturilor de diurna emise, în care se prevede numărul de zile si valoarea diurnei);
- calcularea, pe baza fondului total de salarii a contributiilor sociale datorate de angajator;
- calcularea, pe baza fondului total de salarii a contributiei asiguratorie pentru munca.
- întocmirea Centralizatorului cheltuielilor deductibile la calculul impozitului pe profit prin centralizarea anexelor enumerate mai sus.

Astfel, echipa de inspectie fiscala a constatat ca în anul 2017 veniturile societății sunt in suma de 000 lei, iar cheltuielile pentru realizarea acestora au fost în sumă de 000 lei, rezultand impozit pe profit in suma de 000 lei, iar în anul 2018 veniturile societății s-au ridicat la valoarea de 000 lei iar cheltuielile pentru

realizarea acestor venituri s-au ridicat la suma de 000 lei, rezultand impozit pe profit in suma de 000 lei.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea a incalcat prevederile art. 13 alin. 1 lit. a), art. 14 lit. a), art. 17, art. 19 alin 1, art. 19 alin 2 si art. 19 alin 7, art. 25 alin. 1 si alin 2, -art 41*, art. 42 alin. 1, Art. 52 alin. 1, art. 52, alin. 4 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 8 din Hotarârea Guvernului nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal. si pct. 446 (1) din OMFP nr.1802/2014 si au calculat impozit pe profit in suma de 000 lei.

Contribuții sociale și impozit pe veniturile din salarii

Din verificarea datelor din aplicatia REVISAL, organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru personalul angajat (atunci cand i-a fost inregistrat contractul de munca in aceasta aplicatie) nu a fost acordat un salariu mai mare decat salariul minim brut pe economie, iar conform datelor inscrite in facturile emise de societate clientilor sai, a informatiilor preluate din programul informatic al ANAF, a calculelor si centralizarilor efectuate de echipa de inspectie fiscala s-a stabilit ca fondul de salarii pentru anul 2017, aferent personalului folosit este de 000 lei.

Echipa de inspectie fiscala a stabilit, tinand cont de faptul ca salariatii x au fost angajati la nivelul salariului minim pe economie, prin aplicarea cotei de 15.8% asupra fondului total de salarii calculat lunar, contributia de asigurari sociale datorata de angajator in suma de 000 lei, dar pentru perioada 14.08.2015-31.12.2017 obligatia fiscala declarata de societate este in suma de 000 lei, rezultand contributia de asigurari sociale datorata de angajator suplimentara in suma de 000 lei.

Organele de inspectie fiscala au avut in vedere prevederile legale ale art. 2 alin.(2), art. 136 lit. a), art. 137 alin.(1) lit. a), art. 138 lit. a), art. 140, art. 146 alin. (1), alin.(3) si alin.(5) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si dispozitiile art.6, art.14 alin.(2), art. 113 alin.(1) si (2), art. 118 alin.(5), art. 72, art. 73 alin.(1) si (2), art 108 si art.109 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au stabilit contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati prin aplicarea asupra fondului total de salarii calculat lunar a cotei de 10.5% pentru perioada 01.03.2017-31.12.2017 si a cotei de 25% pentru perioada 01.01.2018-31.12.2018 si au calculat contributia individuala in suma de 000 lei, dar pentru perioada 14.08.2015-31.01.2019

societatea a declarat suma de 000 lei, rezultând contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați suplimentară în suma de 000 lei.

Organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile legale ale art. 136 lit. a), art. 137 alin.(1) lit. a), art. 138 lit. a), art. 139 alin.(1) lit.a), art. 140, art. 146 alin.(3) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și dispozițiile art.6, art.14 alin.(2), art. 113 alin.(1) și (2), art. 118 alin.(5), art. 72, art. 73 alin.(1) și (2), art 108 și art.109 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a stabilit, pentru perioada 14.08.2015-31.12.2017, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în suma de 000 lei prin aplicarea cotei de 0.15% asupra fondului total de salarii calculat lunar și având în vedere faptul că societatea a declarat contribuția în suma de 000 lei, a rezultat o contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale suplimentară în suma de 000 lei.

Organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile legale ale art. 201 alin.(1) lit.a), art. 202 alin.(1) lit. a), art. 203 alin.(1) lit.a), art. 204 alin.(1) lit.a), art.207 alin.(1) și alin.(2) și alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și dispozițiile art.6, art.14 alin.(2), art. 113 alin.(1) și (2), art. 118 alin.(5), art. 72, art. 73 alin.(1) și (2), art 108 și art.109 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada 14.08.2015-31.12.2017 contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator în suma de 000 lei, prin aplicarea cotei de 0.5% asupra fondului total de salarii calculat lunar și având în vedere faptul că societatea a declarat contribuția în suma de 000 lei, a rezultat contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator suplimentară în suma de 000 lei.

Organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile legale ale art. 184 lit.b), art. 185 alin.(1), art. 186 lit. b), art. 188, art. 190 alin.(1), alin.(3) și alin. (5) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și dispozițiile art.6, art.14 alin.(2), art. 113 alin.(1) și (2), art. 118 alin.(5), art. 72, art. 73 alin.(1) și (2), art 108 și art.109 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Echipele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada 14.08.2015-31.12.2017 contribuția individuală de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați, prin aplicarea cotei de 0.5% asupra fondului total de salarii calculat lunar, în sumă de 000 lei, întrucât contribuția declarată de societate a fost în sumă de 000 lei și a rezultat contribuția individuală de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați suplimentară în sumă de 000 lei.

Organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile legale ale art.184 lit. a), art. 185 alin.(1), art. 187 alin.(1), art. 190 alin.(1), alin.(3) și alin.(5) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și dispozițiile art.6, art.14 alin.(2), art. 113 alin.(1) și (2), art. 118 alin.(5), art. 72, art. 73 alin.(1) și (2), art 108 și art.109 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada 14.08.2015-31.12.2017 contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, prin aplicarea cotei de 0.25% asupra fondului total de salarii calculat lunar, în sumă de 0 lei, întrucât societatea a declarat contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 000 lei a rezultat contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale suplimentară în sumă de 000 lei.

Organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile legale ale art. 209, art. 210 alin.(1), art. 211, art. 212 alin.(1) lit a), art. 214 alin.(1), alin.(2) și alin. (3) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și dispozițiile art.6, art.14 alin.(2), art. 113 alin.(1) și (2), art. 118 alin.(5), art. 72, art. 73 alin.(1) și (2), art 108 și art.109 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Echipele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada 14.08.2015-31.12.2017 contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de 0 lei prin aplicarea cotei de 5.2% asupra fondului total de salarii calculat lunar și având în vedere că societatea a declarat contribuția în sumă de 000 lei, a rezultat contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator suplimentară în sumă de 000 lei.

Organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile legale ale art. 153 alin.(1) lit. f), art. 155** alin.(1) lit. a), art. 156 lit. b), art. 158 alin.(1), art. 168 alin.(1), alin.(3) și alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și dispozițiile art.6, art.14 alin.(2), art. 113 alin.(1) și (2), art. 118 alin.(5), art. 72, art. 73 alin.(1) și (2), art 108 și

art.109 alin.(1) si alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au stabilit contributia de asigurari de sanatate retinuta de la asigurati in suma de 000 lei prin aplicarea cotei de 5.5% pentru perioada 01.03.2017-31.12.2017 si a cotei de 10% pentru perioada 01.01.2018-31.12.2018 asupra fondului total de salarii calculat lunar, întrucât societatea a declarat contribuția in suma de 000 lei și a rezultat contributia de asigurari de sanatate retinuta de la asigurati suplimentara in suma de 000 lei.

Organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile legale ale art. 153 alin.(1) lit. a), art. 155** alin.(1) lit.a), art.156 lit. a), art. 157 alin.(1) lit.a), art. 168 alin.(1), alin.(3) si alin.(5) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și dispozițiile art.6, art.14 alin.(2), art. 113 alin.(1) si (2), art. 118 alin.(5), art. 72, art. 73 alin.(1) si (2), art 108 si art.109 alin.(1) si alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Echipele de inspectie fiscala a stabilit contributia pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice, prin aplicarea cotei de 0.85% asupra fondului total de salarii calculat lunar, in suma de 0 lei, întrucât pentru perioada 14.08.2015-31.12.2017 societatea a declarat contributia in suma de 000 lei și a rezultat o contributie pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice suplimentara in suma de 000 lei.

Organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile legale ale art.192 lit.a), art.193 alin.(1) lit. a), art. 194, art. 195 alin.(1) lit. a), art. 199 alin.(1), alin.(3) si alin.(5) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și dispozițiile art.6, art.14 alin.(2), art. 113 alin.(1) si (2), art. 118 alin.(5), art. 72, art. 73 alin.(1) si (2), art 108 si art.109 alin.(1) si alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au stabilit contributia asiguratorie pentru munca in suma de 000 lei prin aplicarea cotei de 2.25% asupra fondului total de salarii calculat lunar, întrucât societatea a declarat contribuție in suma de 000 lei și a rezultat contributia asiguratorie pentru munca suplimentara pentru perioada 01.01.2018-31.01.2019 in suma de 000 lei.

Organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile legale ale art. 220¹ lit.a), art. 220² alin.(1), art. 220³ alin.(1), art. 220⁴ alin.(1) lit a), art. 220⁶ alin.(1) si alin.(3) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și dispozițiile art.6, art.14 alin.(2), art. 113 alin.(1)

si (2), art. 118 alin.(5), art. 72, art. 73 alin.(1) si (2), art 108 si art.109 alin.(1) si alin. (5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Echipele de inspecție fiscală au calculat impozitul pe venit datorat de x potrivit prevederilor legale prin aplicarea cotei de 16% până la 31.12.2017 și cu cota de 10 % de la data de 01.01.2018 asupra bazei de calcul întrucât societatea a declarat prin Declarațiile 112 pentru perioada verificată suma de 000 lei, astfel încât a rezultat o diferență de impozit pe venit suplimentară în suma de 000 lei.

Organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile legale ale art.58 lit.a), art. 59 alin.(1) lit. a), art. 61 alin.(1) lit.b), art. 76 alin.(1), art. 77 alin.(1), art. 78 alin.(1) și alin.(2), art. 80 alin.(1), art. 81 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și dispozițiile art.6, art.14 alin.(2), art. 113 alin.(1) și (2), art. 118 alin.(5), art. 72, art. 73 alin.(1) și (2), art 108 și art.109 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

III. Având în vedere susținerile contestatarii și documentele invocate de aceasta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatară și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

A. ASPECTE PROCEDURALE

În ceea ce privește argumentul societății contestatarii referitoare la nelegalitatea deciziei de impunere întrucât aceasta nu cuprinde motivele de fapt și temeiurile de drept pe baza cărora au fost calculate obligațiile suplimentare, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere următoarele:

Decizia de impunere contestată a fost emisă cu respectarea dispozițiilor art.95 și art.97 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv cuprinde categoria de impozite și taxe datorată bugetului de stat, baza de impunere, quantumul acestora, precum și elementele prevăzute de art.46 din același act normativ.

De asemenea, decizia de impunere contestată este emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr 000/2019, act administrativ în care sunt menționate motivele de fapt și de drept care au stat la baza celor constatate de organele de inspecție fiscală, acesta constituindu-se în anexă la decizia de impunere, respectivele motive fiind redată și în cuprinsul acesteia.

Din analiza actului administrativ fiscal contestat, în speță Decizia de impunere nr.000/2019, rezultă că aceasta respectă prevederile OPANAF nr.3709/2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului „*Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice*” în speță cuprinde motivele de fapt și de drept ce stau la baza stabilirii în sarcina contribuabilului a obligațiilor fiscale suplimentare.

Totodată, se reține faptul că textul de lege se referă doar la existența motivelor de fapt și de drept în cuprinsul deciziei de impunere nu și la motivarea corespunzătoare a acesteia, acesta fiind un aspect legat de fondul cauzei. Faptul că societatea contestată nu este de acord cu opinia organelor de inspecție fiscală și consideră că motivele de fapt și temeiurile de drept din cuprinsul deciziei de impunere sunt contradictorii nu echivalează cu nemotivarea actului atacat.

B. ASPECTE DE FOND

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii facturate de diverși furnizori/prestatori, în condițiile în care societatea contestată nu justifică acest drept cu factură în original/duplicat.

În fapt, x și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei înregistrând taxă pe valoarea adăugată în Deconturile de TVA (cod 300) fara a detine exemplarul original al facturilor de achizitie.

Având în vedere faptul că pentru aceste achizițiile înregistrate în evidența contabilă societatea nu a prezentat în timpul inspecției fiscale facturi în original sau reconstituite care să justifice dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de 0 lei, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.297 alin.(4) lit.a) și art.299 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.69 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, fapt pentru care nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în quantum de mai sus menționat.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.297 alin.(4) lit.a) și art.299 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

“ART. 297

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

a) operațiuni taxabile; [...]

ART.299

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319 [...],

coroborat cu dispozițiile pct.69 alin.(1) și alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“69. (1) Persoana impozabilă poate deduce taxa aferentă achizițiilor dacă sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la pct. 67 alin. (1), precum și formalitățile prevăzute la art. 299 din Codul fiscal.

*(2) **Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 299 alin. (1) din Codul fiscal. În cazul facturilor, acestea trebuie să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal [...].”***

Astfel, se reține că dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor este condiționat de îndeplinirea atât a cerințelor de fond (achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății) cât și a cerințelor de formă, respectiv deținerea exemplarului original al facturii, care să conțină informațiile prevăzute de lege.

Prin urmare, 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 TVA.

De asemenea, se reține că, în cazul unor achiziții de bunuri/ servicii, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada necesității achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile.

Speței îi sunt aplicabile și prevederile O.M.F.P. nr.2634/2015 privind documentele financiar-contabile, respectiv ANEXA 1 privind Normele Generale de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile care specifică:

“B. Reconstituirea documentelor financiar-contabile pierdute, sustrate sau distruse

27. Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operațiunile economico-financiare trebuie să fie justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme.

28. Pentru situații în care, prin reglementări speciale, se prevede că documentul original trebuie să fie păstrat la altă entitate, la înregistrarea în contabilitate se utilizează copia documentului respectiv.

29. Orice persoană care constată pierderea, sustragerea sau distrugerea unor documente justificative sau contabile are obligația să aducă la cunoștință, în scris, în termen de 24 de ore de la constatare, conducătorului entității (administratorului entității, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității respective) situația constatată.

În termen de cel mult 3 zile lucrătoare de la primirea sesizării, conducătorul entității dispune încheierea unui proces-verbal care să cuprindă:

- datele de identificare a documentelor dispărute;
- numele și prenumele persoanei responsabile cu păstrarea documentelor;
- data și împrejurările în care s-a constatat lipsa documentelor respective.

Procesul-verbal se semnează de către:

- conducătorul entității;
- conducătorul compartimentului financiar-contabil al entității sau persoana împuternicită să îndeplinească această funcție;
- persoana responsabilă cu păstrarea documentelor;
- șeful ierarhic al persoanei responsabile cu păstrarea documentelor, după caz.

Când dispariția documentelor se datorează însuși conducătorului entității, măsurile prevăzute de prezentele norme se iau de către ceilalți membri ai consiliului de administrație, după caz.

În condițiile în care documentul pierdut, sustras sau distrus a fost întocmit de către entitate într-un singur exemplar, reconstituirea acestuia se face urmând aceleași proceduri prin care a fost întocmit documentul original, menționându-se în antetul documentului că este reconstituit, și stă la baza înregistrărilor în contabilitate.

30. Ori de câte ori dispariția documentelor poate constitui infracțiune, se înștiințează imediat organele de urmărire penală.

31. Reconstituirea documentelor se face pe baza unui "dosar de reconstituire.

Dosarul de reconstituire trebuie să conțină elementele care au legătură cu constatarea și reconstituirea documentelor dispărute, și anume:

- sesizarea scrisă a persoanei care a constatat dispariția documentelor;

- procesul-verbal de constatare a pierderii, sustragerii sau distrugerii;
- dovada sesizării organelor de urmărire penală sau dovada sancționării disciplinare a persoanei vinovate, după caz;
- dispoziția scrisă a conducătorului entității pentru reconstituirea documentelor;
- o copie a documentelor reconstituite.

32. În cazul în care documentul dispărut a fost emis de altă entitate, reconstituirea se va face de entitatea emitentă, prin realizarea unei copii de pe documentul existent la entitatea emitentă. În acest caz, entitatea emitentă va trimite entității solicitante, în termen de cel mult 10 zile lucrătoare de la primirea cererii, documentul reconstituit.

33. Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea "DUPLICAT", cu specificarea numărului și a datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea.

Documentele reconstituite conform prezentelor norme constituie baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate.

Nu se pot reconstitui documentele de cheltuieli nenominale (bonuri, bilete de călătorie nenominale etc.) pierdute, sustrate sau distruse înainte de a fi înregistrate în contabilitate.

34. Procedura de reconstituire în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii documentelor financiar-contabile se va finaliza în termen de maximum 30 de zile de la constatare, iar, în caz de forță majoră, în termen de 90 de zile de la constatarea încetării acesteia."

Prin urmare, se reține că operațiunile economico-financiare pot fi înregistrate în contabilitate și cu documentele reconstituite care vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea "DUPLICAT".

Astfel, se reține că în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial.

Se reține că duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că x a înregistrat taxă pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de 000 lei în Deconturile de TVA - cod 300.

În urma verificărilor efectuate, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea deține facturi în original care să justifice dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de 000 lei și a întocmit cu acestea Anexa nr.2 la Raportul de inspecție fiscală nr. denumită "Situția privind achizițiile efectuate de x - perioada 01.03.2017-31.01.2019", aflată la dosarul cauzei la filele nr.139-141.

În ceea ce privește diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei, înregistrată ca deductibilă în Deconturile de TVA (cod 300), organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu deține facturi de achiziție în original care să justifice dreptul de deducere.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat în urma verificărilor și a explicațiilor date de administratorul societății care a completat și depus Deconturile de TVA - cod 300, că acestea au fost completate cu date eronate având în vedere faptul că societatea nu a întocmit evidența contabilă pentru perioada verificată.

Mai mult decât atât, potrivit dispozițiilor legale enunțate mai sus, x avea posibilitatea ca în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, să solicite emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să dețină exemplarul original al facturii, iar aceasta nu a prezentat nici în timpul controlului și nici în susținerea contestației facturile în original, motiv pentru care în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei.

Cu privire la afirmația societății potrivit căreia "echipa de inspecție fiscală nu a avut în vedere în totalitate facturile de achiziții pentru care taxa pe valoarea adăugată este deductibilă, anulând dreptul de deducere pe motiv că acestea nu au fost prezentate în original", aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât conform art.73 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că:

„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”.

contestatara avea obligația de a dovedi această stare de fapt invocată, întrucât sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al aceluia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în materie în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, faptul că societatea nu a prezentat facturile în original pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată și să combată constatările organelor de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care menționează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;(...)”

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr. pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de 0 lei.

2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozit pe profit în cuantumul mai sus menționat, în condițiile în care contestatara, după depășirea plafonului prevăzut de lege, avea obligația să se înregistreze ca plătitor de impozit pe profit.

În fapt, în perioada 2017-2018 X a depus „*Declarația privind obligațiile de plată la bugetul de stat*” (cod 100) cu sume reprezentând impozit pe venitul microintreprinderilor, întrucât conform informațiilor din baza de date a ANAF, respectiv din vectorul fiscal, pe toată perioada verificată societatea a fost înregistrată la organul fiscal ca platitor pe venitul microintreprinderilor.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea în luna martie 2017 a obținut venituri din prestările de servicii efectuate la domiciliul clienților în suma de 000 lei, iar în cursul trimestrului al doilea a depășit cifra de afaceri reprezentând echivalentul în lei a sumei de 500.000 de euro, prevăzută la art. 47 lit. c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere prevederile art. 52 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că X avea obligația să se înregistreze ca plătitor pe impozitul pe profit începând cu 01.04.2017, motiv pentru care au stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de 000 lei.

In drept, în ceea ce privește **impozitul pe profit** sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„ART.19 Reguli generale

(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.”

iar în conformitate cu pct 5 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile 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 sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.”

Astfel, se reține că rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar pentru calculul rezultatului fiscal (diferența între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile), veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, se reține că potrivit art.25 din Codul fiscal în vigoare începând cu data de 01.01.2016:

“(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”

Astfel, pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile, cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice a societății.

Prin urmare, din punct de vedere al impozitului pe profit, cheltuielile înregistrate în contabilitate conform reglementărilor contabile aplicabile sunt

deductibile la determinarea rezultatului fiscal, potrivit principiilor generale din prevederile legale menționate mai sus.

Speței îi sunt incidente și prevederile art.52 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Reguli de ieșire din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderii în cursul anului

(1) Dacă în cursul unui an fiscal o microîntreprindere realizează venituri mai mari de 500.000 euro sau ponderea veniturilor realizate din consultanță și management în veniturile totale este de peste 20% inclusiv, aceasta datorează impozit pe profit, începând cu trimestrul în care s-a depășit oricare dintre aceste limite.

(2) Limitele fiscale prevăzute la alin. (1) se verifică pe baza veniturilor înregistrate cumulativ de la începutul anului fiscal. Cursul de schimb pentru determinarea echivalentului în euro este cel valabil la închiderea exercițiului financiar precedent.

(3) Microîntreprinderile care în cursul unui trimestru încep să desfășoare activități de natura celor prevăzute la [art. 48](#) alin. (6) datorează impozit pe profit începând cu trimestrul respectiv.

(4) Calculul și plata impozitului pe profit de către microîntreprinderile care se încadrează în prevederile alin. (1) și (3) se efectuează luând în considerare veniturile și cheltuielile realizate începând cu trimestrul respectiv.”

Din prevederile legale enunțate se reține că în situația în care o microîntreprindere realizează venituri mai mari de 500.000 euro în cursul unui an fiscal sau ponderea veniturilor realizate din consultanță și management în veniturile totale este de peste 20% inclusiv, aceasta datorează impozit pe profit, începând cu trimestrul în care s-a depășit oricare dintre aceste limite.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că **X** de la înființare a fost plătitoare de impozit pe venitul microîntreprinderilor, iar pentru trimestrul I 2017 a depus Declarația privind obligațiile de plată la Bugetul de stat (cod 100) prin care a declarat impozit pe venitul microîntreprinderilor în suma de 000 lei.

Potrivit documentelor contabile primare prezentate de societate în timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna martie 2017 **X** a obținut venituri în cuantum de 000 lei pentru care a calculat impozit pe venitul microîntreprinderilor în suma de 000 lei iar ulterior, în cursul trimestrului II 2017, a derulat tranzacții și a obținut venituri din activitatea prestată care au depășit, echivalent în lei, suma de 500.000 euro.

Astfel, în urma verificărilor echipa de inspectie fiscala a constatat ca în anul 2017 veniturile societății sunt in suma de 000 lei, iar cheltuielile pentru realizarea acestora au fost în sumă de 000 lei, rezultand impozit pe profit in suma de 000 lei.

De asemenea, în anul 2018 organele de inspectie fiscala au stabilit că veniturile societății s-au ridicat la valoarea de 000 lei iar cheltuielile pentru realizarea acestor venituri s-au ridicat la suma de 000 lei, rezultand impozit pe profit in suma de 000 lei.

Având în vedere că societatea nu și-a îndeplinit obligația de a se înregistra ca plătitor de impozit pe profit începând cu trimestrul al doilea din anul 2017 când a depășit plafonul prevăzut de lege și înregistrat o cifră de afaceri mai mare decât echivalentul în lei a sumei de 500.000 euro, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar in suma de 000 lei.

În ceea ce privește argumentul contestatarii privind faptul că organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în mod greșit iar "*calculul aferent impozitului datorat este greșit*" se reține că societatea contestatară nu a prezentat un alt mod de calcul, respectiv nu a prezentat argumente privind calculul eronat al organului de inspecție fiscală.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în materie în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, faptul că societatea a depășit plafonul prevăzut de lege și nu s-a înregistrat ca plătitor pe impozitul pe profit, în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr. pentru impozit pe profit în suma de 000 lei.**

3. Referitor la suma de 000 lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de 000 lei, contribuția individuală de asigurări sociale în sumă de 000 lei, contribuția de asigurări sociale pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de 00 lei, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de 000 lei, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj în sumă de 000 lei, contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 000 lei, contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de 000 lei, contribuția individuală de asigurări sociale de

Document ce conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului UE 2016/679

sănătate în sumă de 000 lei, contribuția de asigurări pentru concedii și indemnizații în sumă de 000 lei și contribuția asiguratorie pentru muncă în sumă de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale în cuantumul mai sus menționat, în condițiile în care societatea nu a evidențiat, nu a calculat și nu achitat aceste obligații fiscale datorate.

În fapt, în perioada verificată **X** a prestat servicii pentru partenerii interni L, T, S, H, F, V, E, K, L, A, L și E, prin punerea la dispoziția acestora a personalului angajat care să desfășoare activități de fabricare a echipamentelor electrice și electronice pentru autovehicule și pentru motoare de autovehicule, la sediul beneficiarilor.

Potrivit constatărilor echipei de inspecție fiscală de la înființarea societății și până la data controlului, **X** nu a condus evidența contabilă a societății, nu deține documente privind evidența salariaților care lucrează pentru clienți, nu a întocmit state de plată și pontaje, iar pentru munca prestată a acordat fiecărui angajat salariul minim pe economie.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală **X** prezentat în timpul inspecției fiscale un singur contract de prestări servicii, nr. 317/23.10.2017 încheiat cu Y, în calitate de beneficiar, aflat la dosarul cauzei la filele nr.1-7, în care se prevede tariful orar perceput de prestator (furnizor), condițiile de desfășurare a activității, numărul de personal pe care trebuie să-l pună la dispoziția clientului, perioada de timp, perioada de facturare, termenele și condițiile de plată și alte clauze stabilite de comun acord.

Astfel, din analiza contractului mai sus menționat se rețin următoarele:

"2.3 Prestatorul va presta serviciile ce fac obiectul contractului cu personalul propriu care poate să fie compus din angajații săi cu contractul de muncă(...)

5.1

(...)

d) gestionarea persoanelor desemnate de către prestator se va face în baza unui tabel nominal care va conține datele de identificare ale tuturor persoanelor desemnate (...)

f) prestatorul va monitoriza permanent, în paralel cu beneficiarul, numărul de ore efectuate lunar. Media orelor prestate pe persoane va putea fi de 170 de ore pe lună, cu oscilații în plus sau în minus și ținerea evidenței, determinate de situația comenzilor beneficiarului(...)

6.1 Plata se va efectua prin virament bancar în baza facturii fiscale emise de către prestator.

6.2 În calculul prețului, prestatorul va prezenta un deviz de lucrări în care se va ține seama de numărul de ore prestate de fiecare persoană desemnată. Monitorizarea numărului de ore va fi efectuată pe baza unui tabel nominal (pontaj) confirmat de reprezentanții beneficiarului și cu ajutorul sistemelor electronice de pontaj ale beneficiarului.(...)

6.5 Tariful orar este 16.37 lei/h/pers

7.5 Prestatorul declara pe propria raspundere ca toate persoanele care sunt desemnate sa presteze servicii pentru x sunt angajate cu contract individual de munca si pentru ele se achita toate contributiile si impozitele pe care le prevede legea”.

Din cele mai sus enunțate, se reține că **X** avea obligația să desemneze angajații care să lucreze pentru client, să gestioneze persoanele desemnate prin monitorizarea permanentă a orelor lucrate și întocmirea unui pontaj, fiind stabilit un tarif orar de 16.37 lei/ora/persoană.

Totodată, contractul de prestări servicii prevede ca **X** să achite toate contributiile si impozitele pe care le prevede legea.

Astfel, conform datelor înscrise în facturile emise de societate clientilor săi, a informațiilor preluate din programul informatic al ANAF, a calculelor și centralizărilor efectuate de echipa de inspectie fiscala au stabilit fondul de salarii pentru perioada verificata aferent personalului folosit.

De asemenea, echipa de inspectie fiscala a calculat fondul total de salarii, impozitul pe venit si contributiile sociale datorate de angajator si de salariați pe baza facturilor de manopera emise intrucat contestatara nu a condus și nu a ținut nici un fel de situații sau evidențe contabile în acest sens (state de plata, pontaje, etc), deși avea această obligație.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a constatat din verificarea datelor din aplicatia REVISAL ca pentru personalul angajat (atunci cand i-a fost inregistrat contractul de munca in aceasta aplicatie) nu a fost acordat un salariu mai mare decat salariul minim brut pe economie.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala având la bază facturile de manoperă emise clienților au întocmit situații în care se prevede numărul de ore prestate, tariful orar perceput și perioada lucrată și au calculat obligațiile fiscale datorate reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei și contribuțiile sociale aferente 000 lei în conformitate cu prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

- referitor la **impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor**

- art. 58 lit.a) *“Următoarele persoane datorează plata impozitului conform prezentului titlu și sunt numite în continuare contribuabili:*

a) persoanele fizice rezidente”;

-art. 59 alin.(1) lit. a) *„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. 61 alin.(1) lit. b) *“Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:(...)*

b) venituri din salarii și asimilate salariilor, definite conform art. 76”;

- art. 76 alin.(1) *“Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică rezidentă ori nerezentă 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”.*

coroborate cu dispozițiile Hotărârii Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

- pct.12 alin.(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;(...)

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

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.

De asemenea, sunt considerate venituri din salarii toate veniturile in bani si/sau in natura obtinute de o persoana fizica ce desfasoara o activitate in baza unui contract individual de munca sau a unui statut special prevazut de lege.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit fondul de salarii pentru fiecare lună ținând cont de facturi, manopera facturată, de informațiilor preluate din programul informatic al ANAF, de calculele și centralizările întocmite și au stabilit fondul de salarii pentru fiecare lună având în vedere:

1. tariful orar lunar plătit muncitorilor prin împartirea salariului minim brut pe tara la numărul de ore lucratoare din luna (ex. luna martie 2017: 1450lei/184 ore=7,88 lei/ora)

2. numărul de muncitori (numărul de norme lunare) folosiți lunar pentru realizarea producției, prin împărțirea numărului de ore facturate in luna la numărul de ore lucrătoare din lună, rezultand numărul de muncitori folositi lunar (angajati cu salariul minim pe economie, (ex luna martie 2017: 23804 ore/184 ore= 129.37 norme-muncitori),

3. fondul total de salarii prin înmulțirea numărului de muncitori, cu tarifele orare lunare si cu numărul de ore lucratoare din luna (ex luna martie 2017: 129,37 norme* 7,88 lei/ora*184 ore = 187.596 lei).

Astfel, echipa de inspectie fiscala a calculat impozitul pe venit datorat de **X** potrivit prevederilor legale in vigoare prin aplicarea cotei de 16% pana la 31.12.2017 si cotei de 10 % începând cu data de 01.01.2018 asupra bazei de calcul determinată și au stabilit impozit pe veniturile din salarii în suma de 0 lei, dar societatea a declarat prin *“Declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, a impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate”* (cod 112) impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în suma de 000 lei, motiv pentru care a rezultat suplimentar suma de 000 lei.

- referitor la **contribuția socială datorată de angajator**

- art. 136 lit.a) *„Următoarele persoane au calitatea de contribuabili/plătitori de venit la sistemul public de pensii, cu respectarea legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, după caz:*

a) cetățenii români, cetățenii altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul ori reședința în România;(…)”

- art. 137 alin 1 lit. a) *„Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii, prevăzuți la art. 136, datorează, după caz, contribuții de asigurări sociale pentru următoarele categorii de venituri:*

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

- art. 138 lit. a) *„Cotele de contribuții de asigurări sociale sunt următoarele:*

a) 26,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 15,8% pentru contribuția datorată de angajator”;

- art. 139, alin. 1, lit. a) *“(1) Baza lunară de calcul al contribuției individuale de asigurări sociale, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, o reprezintă câștigul brut realizat din salarii și venituri asimilate salariilor, în țară și în alte state, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, care include:*

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege. În situația personalului român trimis în misiune permanentă în străinătate, veniturile asupra cărora se datorează contribuția sunt cele prevăzute la art. 145 alin. (1) lit. a);(...)”

- art. 140 *„Pentru persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, 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, pentru activitatea desfășurată în condiții deosebite, speciale sau în alte condiții de muncă.”*

Din verificarea datelor din aplicația REVISAL, facturile emise de societate clientilor săi, din informațiile preluate din programul informatic al ANAF, din calculele și centralizările întocmite organele de inspecție fiscală au stabilit că fondul de salarii pentru perioada verificată, aferent personalului folosit este de 000 lei și au calculat prin aplicarea cotei de 15.8% asupra fondului total de salarii calculat lunar, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în suma de 000 lei.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a constatat potrivit evidenței fiscale, că societatea a declarat prin *“Declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, a impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate”* (cod 112) contribuția de asigurări sociale datorată de angajator pentru perioada 14.08.2015-31.12.2017 în suma de 000 lei, rezultând o obligație suplimentară în suma de 000 lei.

- referitor la **contribuția de asigurări sociale datorată de asigurați**

- art. 146 alin.(1) *“Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, [...] au obligația de a calcula și de a reține la sursă contribuțiile individuale de asigurări sociale, precum și obligația de a calcula contribuțiile de asigurări sociale datorate de aceștia, după caz.”*

- art. 146 alin.(3) *“Contribuțiile de asigurări sociale individuale calculate și reținute potrivit alin. (1) se plătesc la bugetul asigurărilor sociale de stat până la data de 25*

inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile sau până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se datorează, după caz, împreună cu contribuția angajatorului ori a persoanelor asimilate angajatorului datorată potrivit legii.”

Din verificarea datelor din aplicatia REVISAL, facturile emise de societate clientilor săi, din informatiile preluate din programul informatic al ANAF, din calculele și centralizările întocmite organele de inspecție fiscală au stabilit că fondul de salarii pentru perioada verificata, aferent personalului folosit este de 000 lei și au calculat prin aplicarea cotei de 15.8% asupra fondului total de salarii calculat lunar, contributia de asigurari sociale datorata de asigurați in suma de 000 lei.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a constatat potrivit evidentei fiscale, că societatea a declarat prin *“Declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, a impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate”* (cod 112) contributia de asigurari sociale datorata de angajator pentru perioada 14.08.2015-31.12.2017 in suma de 000 lei, rezultând o obligație suplimentara in suma de 000 lei.

- referitor la **Contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator**

-art. 201 alin.(1) lit.a) *„Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de stat, obligați la plata contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, sunt, după caz:*

a) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, pentru cetățenii români, cetățenii altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau reședința în România [...]”;

-art. 202 alin. 1 lit. a) *„Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de stat, prevăzuți la art.201, datorează, după caz, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale pentru următoarele categorii de venituri:*

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

-art. 203 alin.(1) lit.a) *„Cota de contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale este cuprinsă între 0,15% și 0,85%, diferențiată în funcție de clasa de risc, conform legii”.*

-art. 204 alin.(1) lit.a) *„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, [...], care include:*

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

-art. 207 alin.(1) și alin.(2) și alin.(4) „(1) *Persoanele prevăzute la art. 201 au obligația de a calcula contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale.*”

Din verificarea datelor din aplicația REVISAL, facturile emise de societate clienților săi, din informațiile preluate din programul informatic al ANAF, din calculele și centralizările întocmite organele de inspecție fiscală au stabilit că fondul de salarii pentru perioada verificată, aferent personalului folosit este de 0 lei și au calculat prin aplicarea cotei de 0.15% asupra fondului total de salarii calculat lunar, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în suma de 000 lei.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a constatat potrivit evidenței fiscale, că societatea a declarat prin *”Declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, a impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate”* (cod 112) contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în suma de 000 lei, rezultând o obligație suplimentară în suma de 000 lei.

- referitor la **contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator**

- art. 184 lit. b) *„Următoarele persoane au calitatea de contribuabili/plătitori de venit la sistemul de asigurări pentru șomaj, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, după caz:*

b) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora”.

- art. 185 alin.1 *„Contribuabili/plătitorii de venit la sistemul de asigurări pentru șomaj, prevăzuți la art. 184, datorează, după caz, contribuții de asigurări pentru șomaj pentru veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76.”*

- art. 186 lit. b) *„Cotele de contribuții de asigurări pentru șomaj sunt următoarele:*

b) 0,5% pentru contribuția datorată de angajator”.

- art. 188 *„Pentru persoanele prevăzute la art. 184 lit. b), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări pentru șomaj prevăzută de lege reprezintă suma câștigurilor brute prevăzute la art. 187, acordate persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, asupra cărora există, potrivit legii, obligația de plată a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj”.*

- art. 190 alin.(1) și alin.(3): *„(1) Persoanele prevăzute la art. 184 lit. b) au obligația de a calcula și de a reține la sursă contribuțiile individuale de asigurări pentru*

șomaj, precum și obligația de a calcula contribuțiile de asigurări pentru șomaj datorate de aceștia, după caz.(...)

(3) Contribuțiile de asigurări pentru șomaj individuale, calculate și reținute potrivit alin. (1), se plătesc până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile sau până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se datorează, după caz, împreună cu contribuția angajatorului ori a persoanelor asimilate angajatorului datorată potrivit legii”.

Din verificarea datelor din aplicatia REVISAL, facturile emise de societate clientilor săi, din informațiile preluate din programul informatic al ANAF, din calculele și centralizările întocmite organele de inspecție fiscală au stabilit că fondul de salarii pentru perioada verificata, aferent personalului folosit este de 000 lei și au calculat prin aplicarea cotei de 0.5% asupra fondului total de salarii calculat lunar, contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator in suma de 000 lei.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a constatat potrivit evidentei fiscale, că societatea a declarat prin *”Declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, a impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate”* (cod 112) contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator in suma de 000 lei, rezultând o obligație suplimentara in suma de 000 lei.

- referitor la **contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati**

- art. 187 alin.(1) *„Baza lunară de calcul al contribuției individuale de asigurări pentru șomaj, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, reprezintă câștigul brut realizat din salarii și venituri asimilate salariilor în țară și în alte state [...], care include:*

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

- art. 190 alin. 1 alin. 3 si alin. 5 : *„(1) Persoanele prevăzute la art. 184 lit. b) au obligația de a calcula și de a reține la sursă contribuțiile individuale de asigurări pentru șomaj, precum și obligația de a calcula contribuțiile de asigurări pentru șomaj datorate de aceștia, după caz.(...)*

(3) Contribuțiile de asigurări pentru șomaj individuale, calculate și reținute potrivit alin. (1), se plătesc până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile sau până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se datorează, după caz, împreună cu contribuția angajatorului ori a persoanelor asimilate angajatorului datorată potrivit legii”.

Din verificarea datelor din aplicatia REVISAL, facturile emise de societate clientilor săi, din informatiile preluate din programul informatic al ANAF, din calculele și centralizările întocmite organele de inspecție fiscală au stabilit că fondul de salarii pentru perioada verificata, aferent personalului folosit este de 000 lei și au calculat prin aplicarea cotei de 0.5% asupra fondului total de salarii calculat lunar, contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati in suma de 000 lei.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a constatat potrivit evidentei fiscale, că societatea a declarat prin *"Declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, a impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate"* (cod 112) contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati in suma de 000 lei, rezultând o obligație suplimentara in suma de 000 lei.

-referitor la contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale

-art. 209 „Contribuabilii/plătitorii de venit la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, obligați la plata contribuției sunt persoanele fizice și juridice, [...], ce pot să angajeze forță de muncă pe bază de contract individual de muncă, în condițiile prevăzute de Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

-art. 210 alin.(1) „Contribuabilii/plătitorii de venit la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, prevăzuți la art. 209, datorează, după caz, contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale pentru veniturile din salarii, definite conform art. 76”.

-art. 211 „Cota de contribuție la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, datorată de angajator, este de 0,25%”.

-art. 212 alin. 1 lit a) „(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, [...], care include:

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă”;

- art. 214 alin.(1) și alin.(2) „Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator, prevăzute la art. 209, au obligația de a calcula contribuția de asigurare la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

(2) Contribuția calculată potrivit alin. (1) se plătește până la data de 25 inclusiv a lunii următoare cele pentru care se plătesc veniturile sau până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se datorează, după caz.”.

Din verificarea datelor din aplicatia REVISAL, facturile emise de societate clientilor săi, din informatiile preluate din programul informatic al ANAF, din calculele și centralizările întocmite organele de inspecție fsicală au stabilit că fondul de salarii pentru perioada verificata, aferent personalului folosit este de 000 lei și au calculat prin aplicarea cotei de 0.25% asupra fondului total de salarii calculat lunar, contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale in suma de 000 lei.

Totodată, echipa de inspecție fsicală a constatat potrivit evidentei fiscale, că societatea a declarat prin *“Declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, a impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate”* (cod 112) contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale in suma de 000 lei, rezultând o obligație suplimentara in suma de 000 lei.

- referitor la **contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator**

- art.153 alin.(1) lit.f) *„Următoarele persoane au calitatea de contribuabili/plătitori de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale,[...]:*

f) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora;”

- art. 155 alin.(1) lit. a) *„Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, prevăzuți la art. 153, datorează, după caz, contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru următoarele categorii de venituri:*

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

- art. 156 lit. b) *„Cotele de contribuții de asigurări sociale de sănătate b) 5,2% pentru contribuția datorată de angajator”.*

- art. 158 alin. 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. 168 alin. 1 alin. 3 si alin 5 *„(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora [...] au obligația de a calcula și de a reține la sursă contribuțiile individuale de asigurări sociale de sănătate, precum și obligația de a calcula contribuțiile de asigurări sociale de sănătate datorate de aceștia, după caz.*

(3) Contribuțiile de asigurări sociale de sănătate individuale calculate și reținute potrivit alin. (1) se plătesc, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile sau până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se datorează, după caz, împreună cu

contribuția angajatorului ori a persoanelor asimilate angajatorului datorată potrivit legii.”

Din verificarea datelor din aplicatia REVISAL, facturile emise de societate clientilor săi, din informațiile preluate din programul informatic al ANAF, din calculele și centralizările întocmite organele de inspecție fiscală au stabilit că fondul de salarii pentru perioada verificata, aferent personalului folosit este de 000 lei și au calculat prin aplicarea cotei de 5,2% asupra fondului total de salarii calculat lunar, contribuția pentru asigurari de sanatate datorata de angajator in suma de 000 lei.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a constatat potrivit evidentei fiscale, că societatea a declarat prin *”Declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, a impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate”* (cod 112) contribuția pentru asigurari de sanatate datorata de angajator in suma de 000 lei, rezultând o obligație suplimentara in suma de 000 lei.

- referitor la **contribuția pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurați**

- art. 156 lit. a) *„Cotele de contribuții de asigurări sociale de sănătate a) 5,5% pentru contribuția individuală”;*

Din verificarea datelor din aplicatia REVISAL, facturile emise de societate clientilor săi, din informațiile preluate din programul informatic al ANAF, din calculele și centralizările întocmite organele de inspecție fiscală au stabilit că fondul de salarii pentru perioada verificata, aferent personalului folosit este de 000 lei și au calculat prin aplicarea cotei de 5,5% asupra fondului total de salarii calculat lunar, contribuția pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurați in suma de 000 lei.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a constatat potrivit evidentei fiscale, că societatea a declarat prin *”Declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, a impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate”* (cod 112) contribuția pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurați in suma de 000 lei, rezultând o obligație suplimentara in suma de 000 lei.

-referitor la **contribuții pentru concedii si indemnizații de la persoane juridice sau fizice**

-art. 193 alin.(1) lit. a) *„Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, prevăzuți la art. 192, datorează, după caz, contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate pentru următoarele categorii de venituri:*

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

- art. 194 „Cota de contribuție pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate este de 0,85%”.

- 195 alin. 1 lit. a) „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, în țară și în străinătate, [...], care include:

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

- art. 199 alin.(1) și alin.(3) „(1) Persoanele prevăzute la art. 192 lit. a) și c) au obligația de a calcula contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate.

(3) Contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate calculată potrivit alin. (1) se plătește până la data 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile sau până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se datorează, după caz”.

Din verificarea datelor din aplicația REVISAL, facturile emise de societate clientilor săi, din informațiile preluate din programul informatic al ANAF, din calculele și centralizările întocmite organele de inspecție fiscală au stabilit că fondul de salarii pentru perioada verificată, aferent personalului folosit este de 000 lei și au calculat prin aplicarea cotei de 0,85% asupra fondului total de salarii calculat lunar, contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în suma de 000 lei.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a constatat potrivit evidenței fiscale, că societatea a declarat prin „Declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, a impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate” (cod 112) contribuția angajatorilor la contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în suma de 000 lei, rezultând o obligație suplimentară în suma de 000 lei.

-referitor la **contribuție asiguratorie pentru muncă**

- art. 220¹ lit a) „Contribuabilii obligați la plata contribuției asiguratorii pentru muncă sunt, după caz:

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

- art. 220² alin.(1) *”Contribuția asiguratorie pentru muncă se datorează pentru veniturile din salarii și asimilate salariilor, definite la art. 76 alin. (1) - (3), după caz, acordate de către contribuabilii prevăzuți la art. 220¹ lit.a)[...]”*

-art. 220³ alin.(1) *„Cota contribuției asiguratorii pentru muncă este de 2,25%”.*

-art. 220⁴ alin. 1 lit a) *„Baza lunară de calcul al contribuției asiguratorii pentru muncă o reprezintă suma câștigurilor brute realizate din salarii și venituri asimilate salariilor, în țară și în străinătate, [...], care include:*

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

-art. 220⁶ alin.(1) și alin.(3) *„Persoanele fizice și juridice prevăzute la art. 220¹ lit. a) au obligația de a calcula contribuția asiguratorie pentru muncă și de a o plăti la bugetul de stat, într-un cont distinct, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile sau până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se plătesc veniturile, după caz.”.*

Din verificarea datelor din aplicația REVISAL, facturile emise de societate clienților săi, din informațiile preluate din programul informatic al ANAF, din calculele și centralizările întocmite organele de inspecție fiscală au stabilit că fondul de salarii pentru perioada verificată, aferent personalului folosit este de 000 lei și au calculat prin aplicarea cotei de 2,25% asupra fondului total de salarii calculat lunar, contribuția angajatorilor la Contribuția asiguratorie pentru munca în suma de 000 lei.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a constatat potrivit evidenței fiscale, că societatea a declarat prin *”Declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, a impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate”* (cod 112) contribuția angajatorilor la Contribuția asiguratorie pentru munca în suma de 000 lei, rezultând o obligație suplimentară în suma de 000 lei.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că societatea avea obligația să țină evidența contabilă și să calculeze impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuțiile sociale pentru toate sumele acordate angajaților sub formă de salarii, motiv pentru care în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei și contribuțiile sociale aferente 000 lei.

În ceea ce privește argumentul contestatarii referitor la faptul că valoarea contribuțiilor sociale trebuie să se raporteze la veniturile din salarii care au fost efectiv datorate către salariați, se reține din documentele aflate la dosarul cauzei că societatea contestată nu a ținut evidența salariaților, nu a întocmit state de plată, nu a condus evidența contabilă conform prevederilor legale în materie,

aspect înscris în *cap.IV Alte constatări* din cadrul Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019

Organele de inspecție fiscală au stabilit fondul de salarii în baza facturilor de manoperă emise de contestatară în care sunt înscrise numărul de ore prestate, tariful orar perceput și perioada lucrată, iar facturile pentru diurne au fost centralizate de către organele de inspecție fiscală cu scopul de a fi luate în considerare ca și cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe profit.

În concluzie, organele de inspecție fiscală nu au calculat obligațiile fiscale datorate de societate raportat la datele cuprinse în aplicația REVISAL ci a analizat datele din această aplicație și a constatat că personalul a fost angajat la salariul minim pe economie și nu cum greșit invocă contestatară că *“În cazul contribuțiilor datorate, de asemenea, datele centralizate sunt eronate în condițiile în care nu au avut în vedere situația reală a angajărilor, concluziile fiind formulate pe baza datelor colectate din aplicația REVISAL”,* respectiv *“Echipa de control a calculat obligațiile fiscale pentru toate persoanele identificate în aplicația REVISAL, neținând cont dacă acestea persoane au prestat efectiv activitate sau nu.”*

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în materie în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, faptul că societatea nu a prezentat documentele privind evidența salariaților și gestionarea salariaților, în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019 pentru impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei și contribuțiile sociale aferente 000 lei.**

4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în suma de 000 lei și impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de 000 lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care, pentru aceste sume, societatea nu aduce argumente și nu invocă temeuri de drept în susținerea propriei cauze.

În fapt, prin Decizia de impunere nr. organele de inspecție fiscală fiscale din cadrul AJFP au stabilit în sarcina societății impozit pe profit, taxă pe valoarea

adăugată, impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale în suma totală de **000 lei**.

Prin contestația formulată **X** contestă în totalitate obligațiile fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr.000/2019 emisă de către organele fiscale din cadrul AJFP, însă pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de 000 lei și impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de 000 lei nu aduce argumente, nu invocă temeuri de drept și nu depune niciun document în susținerea propriei cauze.

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

“Art. 269

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”.

Totodată, în speță devin aplicabile și prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică :

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

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

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora:

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

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, în ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată în suma de 000 lei și impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de 000 lei**, prin contestația formulată, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apararea sa.

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

„Art. 276

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

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

„Art. 249

Sarcina probei:

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

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă:

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

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

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale:

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

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

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

Mai mult, incidente speței sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.1298/26.03.2018 pronunțată în dosarul nr. 1781/59/2014, care reține că:

Document ce conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului UE 2016/679

“În ceea ce privește soluția de respingere a contestației în privința sumei de [...] lei, este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art. 217 alin. 1 din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.

În același sens, prevederile pct. 11.1 alin. (1) lit. b) din OPANAF nr. 450/2013 stabilesc că, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării, contestația va fi respinsă ca nemotivată.”

Organul de soluționare a contestației reține că prin contestația formulată, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat argumente punctuale care să contrazică constatările organelor fiscale și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, faptul că societatea nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente de natură fiscală privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor fiscale și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea pentru acest capăt de cerere și întrucât organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarii cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca nemotivată** contestația formulată de **X** pentru **taxă pe valoarea adăugată în suma de 000 lei și impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de 000 lei.**

Pentru considerentele aratate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr. 000/2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală

nr.000/2019 de către organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP pentru suma totală de **000 lei** reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei**;
- impozit pe profit în sumă de 000 lei;
- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj în sumă de 000 lei;
- contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări pentru concedii și indemnizații în sumă de 000 lei;
- contribuția asiguratorie pentru muncă în sumă de 000 lei.

2. **Respingerea ca nemotivată** a contestației formulată de x împotriva Deciziei de impunere nr. 000/2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 000/2019 de către organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP pentru suma de **000 lei** reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei;
- impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de 000 lei;

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL