



MINISTERUL FINANTELOR

Agenția Națională de Administrație Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor
Publice Timișoara



str. Gheorghe Lazăr nr. 9 B
300081, Timișoara
Tel : +0256 499 334
Fax: +0256 499 332

DECIZIA NR. 140/04.02.2021

privind soluționarea contestației formulată de d-na X
în calitate de membru în Consiliul Director al **UNIUNII x- ROMÂNIA**, înregistrată la
D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. x/05.10.2018 și reînregistrată sub nr. x/15.01.2021

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de Serviciul Juridic din cadrul aceleiași direcții, prin adresa nr. x, cu privire la soluționarea pe fond a contestației formulată de d-na X, CNP xxxx, în calitate de membru în Consiliul Director al **UNIUNII x - ROMÂNIA**, CUI x, cu sediul procedural ales în municipiul x, str. x nr. xx, jud. x, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr. x, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice x.

Prin Decizia nr.x/21.12.2018, Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a dispus:

*"Suspendarea soluționării contestației formulată de d-na x, în calitate de membru în Consiliul Director al **UNIUNII x - ROMANIA** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr. x, pentru suma de x lei reprezentând:*

- x lei - impozit pe profit;
- x lei - impozit pe veniturile din salarii;
- x lei - contribuții sociale datorate bugetului de stat aferente veniturilor de natură salarială, respectiv:
 - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator - x lei;
 - contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați-x lei;
 - contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator - x lei;
 - contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator - x lei

- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați - x lei;
- contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale - x lei;
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator - x lei;
- contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați - x lei;
- contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice - x lei.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care motivul care a determinat suspendarea a încetat, în condițiile legii.”

Împotriva Deciziei nr.x/21.12.2018, d-na X, CNP xxx, în calitate de membru în Consiliul Director al UNIUNII x - ROMANIA, CUI x, a formulat acțiune în contencios administrativ, iar prin Sentința civilă nr.x/.2019 emisă în dosar nr.x/2019, Tribunalul x a respins acțiunea în contencios formulată de contestatara X.

Împotriva Sentinței civile nr.x/2019, d-na X a formulat recurs, iar prin Decizia civilă nr.x/.2020 pronunțată în dosarul nr.x/2019, Curtea de Apel x Secția Contencios Administrativ și Fiscal, a admis cererea formulată de reclamanta X, a casat în parte Sentința civile nr.x/2019 și a anulat Decizia nr.x.2018, consecința fiind cea a obligării organului fiscal de a soluționa pe fond contestația. Decizia este definitivă.

Având în vedere soluția Curții de Apel x pronunțată prin Decizia civilă nr.x/.2020 în dosarul nr.x/2019, definitivă, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații va proceda la soluționarea pe fond a contestației formulate de d-na X, CNP x, în calitate de membru în Consiliul Director al **UNIUNII x - ROMANIA**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr. x, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x, pentru suma totală de x lei reprezentând:

- x lei - impozit pe profit;
- x lei - impozit pe veniturile din salarii;
- x lei - contribuții sociale datorate bugetului de stat aferente veniturilor de natură salariale, respectiv:
 - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator - x lei;
 - contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați-x lei
 - contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator - x9 lei
 - contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator - x lei
 - contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați - x lei
 - contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale - x lei
 - contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator - x lei
 - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați - x lei
 - contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice - x lei.

I. Prin contestația formulată d-na X, în calitate de membru în Consiliul Director al **UNIUNII x - ROMÂNIA** se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. x și a Raportului de Inspecție Fiscală nr. x, prin care solicită anularea totală a Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere, pentru următoarele considerente:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

1. Nerespectarea dispozițiilor Codului de procedură fiscală referitoare la controlul fiscal și Raportul de inspecție fiscală.

Astfel, petenta arată că nu au fost respectate principiile generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale potrivit art.7, art.9, art.113 și următoarele din Codul de procedură fiscală, pe durata desfășurării controlului fiscal, inspectorii fiscali nu au avut în vedere dispozițiile art.17 și 18 CPF, persoana cu care au ținut legătura în vederea efectuării controlului fiscal nu avea calitatea de presedinte și nu era persoana împuternicită de Consiliul director al x, să reprezinte x în relația cu institutia dvs și să semneze acte în numele x.

Obligația inspectorilor fiscali era de a se informa cu privire la persoana care și-a declinat calitatea de presedinte al x și să îi solicite acestuia împuternicirea în original sau în copie legalizată așa cum prevăd dispozițiile art.18 alin.2 CPF.

Toate informațiile puteau fi solicitate Judecătoriei Timisoara, x fiind înscris în Registrul de Asociații și Fundații.

Un alt act care trebuia verificat de inspectorii fiscali era Statutul x, de unde rezulta fără echivoc că, Consiliul director coordonează, îndrumă și controlează întreaga activitate a Uniunii așa cum rezultă din dispozițiile statutare.

Chiar dacă în raportul de inspecție fiscală se menționează că actele administrative încheiate în urma controlului fiscal vor fi comunicate membrului Consiliului director, petenta arată că ori de câte ori d-na x a solicitat informații și acte administrative încheiate cu ocazia inspecției fiscale, inspectorii fiscali nu au comunicat cele solicitate și au trimis adresa nr. x din 27.07.2018 unde din nou s-a explicat istoricul numirii președinților x și că în situația în care se dorește consultarea actelor administrative și fiscale încheiate în sarcina x acestea au fost comunicate reprezentanților legali, iar d-na x poate să i-a cunoscința de aceste acte de la reprezentanții legali, aspecte contrare dispozițiilor art.130 CPF.

Prin solicitarea înregistrată sub nr. x din 02.07.2018, precizează faptul că a aratat și dovedit cu înscrisuri că persoanele cu care s-a comunicat pe perioada desfășurării inspecției fiscale (x) nu sunt persoane împuternicite și își declină diferite calități în cadrul x, însă nu s-a ținut cont de sesizările făcute.

Menționează că, d-na x în calitate de membru al Consiliului director al x, nu a primit înștiințare despre discuția finală, neexistând în acest sens vreo anexă semnată cu titlu de confirmare de primire, însă în raportul de inspecție fiscală se precizează că d-na x a fost înștiințată cu privire la discuția finală pentru exprimarea unui punct de vedere raportat la controlul desfășurat.

Din cuprinsul raportului de inspecție fiscală, se observă cu certitudine că se încearcă cautarea unor vinovați pentru nedeplinirea declarațiilor fiscale, se vorbește despre persoana care a detinut funcția de contabil șef al x, despre Biroul de Contabilitate x SRL, care ar fi ținut contabilitatea x, însă pe perioada desfășurării controlului fiscal nu s-a dispus conform art.9 și art.124 din Codul de procedură fiscală, și nu s-au solicitat informații despre actele încheiate în exercitarea atribuțiilor de către persoanele care au ținut contabilitatea.

Sub un alt aspect, petenta arată că, așa cum rezulta din procesul-verbal de inspecție fiscală, controlul s-a desfășurat pe perioada 2008-2017, fără a se ține cont de dispozițiile art.117 CPF.

De asemenea, petenta arată că membrii Consiliului director nu au avut acces în sediul Uniunii până în luna iulie 2018, astfel că, nu au putut pune la dispoziție nici un act contabil și nici nu au fost informați despre cum se desfășoară controlul fiscal.

Precizează că nici până la aceasta dată, respectiv data depunerii contestației, AJFP x nu a răspuns la notificarea x, înregistrată sub număr x/28.08.2018, în sensul comunicării raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere, astfel că s-au nesocotit dispozițiile art.47 din Codul de procedură fiscală. Prin necomunicarea actului administrativ fiscal potrivit art.47 acesta nu este opozabil contribuabilului/platitorului și nu produce niciun efect juridic, fiind invocate prevederile art. 48 din aceeași Lege.

Astfel, conform dispozițiilor art.130 CPF se invocă nulitatea deciziei emise fără audierea persoanelor invocate în raportul de inspecție fiscală.

2. Nerespectarea dispozițiilor Codului de procedură fiscală privind cuantumul sumei calculate cu titlu de obligații fiscale datorate

Petenta contestă cuantumul sumei datorate cu titlu de impozit, taxă, contribuție stabilită suplimentar, în cuantum total de x lei.

Arată că, organele de inspecție fiscală, au verificat baza de impozitare și au estimat ca suma datorată ar fi în cuantum de x lei, fără să aibă în vedere dispozițiile art. 55 din Codul de procedură fiscală.

Astfel, organele de control au calculat o sumă estimativă în baza căreia au dispus emiterea Deciziei de impunere, fără să administreze mijloacele de probă prevăzute de art.55 alin.2 Cod procedură fiscală.

În raportul de inspecție fiscală, se menționează că d-na x a detinut funcția de contabil șef al x iar ulterior contabilitatea a fost preluată de Biroul de contabilitate x SRL, însă persoanele menționate nu au fost convocate pentru a da informații și lamuriri necesare stabilirii situației fiscale reale.

Nu s-au indicat documentele care trebuie prezentate pentru a se putea dispune calcularea unei sume exacte datorate în mod real de petenta cu titlu de obligație fiscală.

În cuprinsul raportului de inspecție fiscală, se vorbește de documente care au stat la baza calculării și emiterii Deciziei de impunere, însă aceste documente au fost restituite fără a se redacta un borderou în acest sens.

Astfel că, x prin Consiliul director nu avea cunostința până în prezent care au fost documentele contabile prezentate de persoane neîmputernicite, în vederea efectuării controlului fiscal.

Având în vedere că nu au fost respectate dispozițiile procedurale fiscale mai sus menționate, este evident că organul fiscal a stabilit baza de impozitare și creanța fiscală aferentă, prin estimarea bazei de impozitare, pentru că nu a solicitat persoanei împuternicite dovedirea situației de fapt fiscale, nu a putut determina situația fiscală corectă.

Asa cum a arătat și la pct.I, conform celor menționate în raportul de inspecție fiscală, Uniunea x-România, nu este lămurită nici cu privire la perioada supusă inspecției fiscale, dacă suma estimativă prevede perioada cuprinsă între 2013-2017 sau prevede perioada 2008-2017. Astfel că, și sub acest se invocă dispozițiile art. 117 CPF.

3. Nerespectarea dispozițiilor art.11 din Codul de procedură fiscală privind secretul fiscal.

Petenta arată că în spațiul public, anterior finalizării controlului fiscal, au apărut diverse articole despre controlul ANAF efectuat la x, despre persoane vinovate de săvârșirea anumitor infracțiuni economice, fără să existe vreo hotărâre de condamnare în acest sens.

Organele de control fiscal au comunicat informații fiscale unor persoane neîmputernicite de x și cu nerespectarea dispozițiilor art.11 din Codul de procedură fiscală, fără să aibă niciun ordin al Președintelui A.N.A.F., sau vreun ordin al Ministrului Dezvoltării Regionale și Administrației Publice, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice.

În spațiul public, a fost pus la dispoziție proiectul de inspecție fiscală, fără ca acesta să fie comunicat oficial de către ANAF la finalizarea lui, x luând la cunostință de proiect de pe anumite surse de socializare.

Procedând în acest fel au adus o serie de prejudicii de imagine atât x, cât și membrilor Uniunii, astfel ca solicită să se dispună cercetări și cu privire la aceste aspecte sesizate și sancționarea persoanelor vinovate de nerespectarea secretului financiar.

Un ultim aspect solicitat de petentă este cel cu referire la persoanele împuternicite cu care organele inspecției fiscale au înțeles să comunice pe toată perioada desfășurării controlului fiscal, fără respectarea dispozițiilor legale referitoare la împuternicirea ce trebuia anexată la actele administrative fiscale întocmite, respectiv cu privire la adresa cu număr 13.01.02.2017, adusă la cunostință membrilor consiliului director la 30.01.2017, de către numitul x, care menționează că din motive de sănătate nu mai poate îndeplini atribuțiile de președinte interimar (fără ca acesta să fie numit vreodată președinte interimar al x) și că la data de 30.01.2017 își deleagă atribuțiile către numitul x, care la 15.06.2018 declară că nu își poate îndeplini atribuțiile de președinte interimar, chiar dacă conform Statutului x, nu există nicio prevedere de numire a unor președinți interimari ai x, fiind anexate la contestație în acest sens cele două adrese.

Față de motivele arătate și de dispozițiile legale invocate, petenta solicită admiterea contestației cu consecința anulării actelor administrative contestate și emiterea unor acte administrative fiscale cu respectarea dispozițiilor legale.

În drept, art. 7, 9, 10, 11, 17, 18, 106, 110, 113, 116, 117, 124, 130, 268, 269, 270, 273, 276 alin.3 Codul de procedură fiscală.

În probațiune au fost anexate adresa nr. x emisă de ANAF x, Notificare x/.2018, notificări și răspunsuri x, P-V ședințe Consiliul director.

II. Organele de inspecție fiscală ale Serviciului Inspecție Fiscală Persoane Fizice x din cadrul AJFP x - DGRFP Timișoara, au efectuat la **UNIUNEA x - ROMANIA**, o inspecție fiscală parțială privind impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile aferente, pentru perioada 01.12.2012 - 31.12.2017, și pentru impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2012 - 31.12.2017, în baza Avizelor de inspecție fiscală nr. x/07.03.2018 și nr. x/.07.2018.

Organele de inspecție fiscală consemnează faptul că petenta a fost supusă anterior unui control inopinat finalizat prin Procesul-verbal nr. /.2018, în care s-a constatat faptul că Uniunea x - România este inactivă fiscal începând cu data de 03.05.2012, ultima declarație cu privire la obligațiile de plată a impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale fiind depusă pentru luna decembrie 2007.

Începând cu anul 2008, Uniunea x nu a mai achitat nici o sumă în contul

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

obligațiilor de plată a impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale.

Conform celor consemnate în Procesul-verbal nr. x/.2018, s-a constatat că în perioada 01.01.2008 - 31.08.2017 au fost efectuate retrageri de numerar sau tranzacții bancare reprezentând transfer de bani din conturile Uniunii x-Romania în sumă de x lei, sumă reconsiderată de către organele de inspecție fiscală ca fiind venituri de natură salarială, pentru care reprezentanții Uniunii x-Romania nu au reținut și declarat la organul fiscal teritorial impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente, în sumă totală de 3.965.383 lei.

Pentru aspectele constatate, organele de control ale AJFP x au întocmit sesizarea penală nr. x/02.2018 pe numele d-nei x în calitate de contabil șef al Uniunii x-Romania, sesizare care a fost transmisă spre competență soluționare Parchetului de pe lângă Tribunalul x.

În continuare, în baza Avizului de inspecție fiscală nr. x/.2018, organele control ale AJFP x-Inspeție Fiscală au efectuat, în perioada 26.03.2018 - 19.07.2018, o inspecție fiscală parțială cu privire la impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale pentru perioada de prescripție, respectiv 01.12.2012 -31.12.2017, având în vedere documentele și informațiile consemnate în Procesul-verbal nr.x /.2018, care constituie mijloc de probă, conform prevederilor art.55 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Întrucât în timpul inspecției fiscale au fost constatate aspecte fiscale privind neînregistrarea în evidența contabilă și nedeclararea la organul fiscal a unor veniturilor impozabile ca urmare a desfășurării unor activități economice, în baza Avizului de inspecție fiscală nr. x/.2018, a fost extinsă inspecția fiscală și cu privire la impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2012 -31.12.2017.

Potrivit Raportului de inspecție fiscală nr.Fx, s-a constatat că în perioada verificată respectiv 01.12.2012 - 31.12.2017, Uniunea x -Romania nu a declarat și virat la bugetul de stat obligații fiscale în sumă de x lei, reprezentând impozit pe veniturile din salarii în suma de x lei și contribuții sociale aferente în sumă de x lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit prin estimare că Uniunea x-Romania a realizat în perioada 2012 - 2017, venituri impozabile în sumă totală de x lei pentru care a fost calculat un impozit pe profit în sumă de x lei.

Pentru impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile aferente a fost întocmită Sesizarea penală nr.x, pentru obligații fiscale în sumă totală de x lei, sumă care cuprinde și obligațiile fiscale de 1x lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii de x lei și contribuții sociale aferente de x lei, aferente perioadei 01.12.2012 - 31.12.2017 consemnate în Decizia de impunere nr. x și Raportul de inspecție fiscală nr.x.

De asemea, pentru obligațiile fiscale în sumă de x lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar pentru perioada 01.01.2012-31.12.2017, a fost întocmit Procesul verbal nr. x/.2018 și competentă la Sesizarea penală inițială, transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul xcu nr. x/08.2018, sumă care este cuprinsă în Decizia de impunere nr. x/.2018 și Raportul de inspecție fiscală nr. x/.2018.

Având în vedere cele mai sus constatate, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice x au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul x în interesul soluționării dosarului penal nr. x/2018, Sesizarea penală nr.x.2018 și competentă la acesta înregistrată sub nr. x08.2018, însoțită de Procesul verbal nr. x.2018 și nr. x.2018 care au aceleași constatări pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2017 cu cele din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. x, în baza căruia a

fost emisă Decizia de impunere nr. x/ contestată în cauză, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9 alin.1 lit. b) din Legea nr.241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatară, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

1. În ceea ce privește aspectele procedurale invocate de d-na X, CNP x, în calitate de membru în Consiliul Director al x - ROMÂNIA, prin contestația formulată, organul de soluționare a contestației s-a pronunțat prin Decizia nr.x, fapt pentru care nu se va mai investi cu analizarea acestora prin prezenta decizie.

2. În ceea ce privește suma de x lei, reprezentând
x lei - impozit pe veniturile din salarii;
- x lei - contribuții sociale datorate bugetului de stat aferente veniturilor de natură salarială,
cauza supusă soluționării este dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au reîncadrat plățile efectuate în contul unor angajați ca venituri din salarii și asimilate salariilor, în condițiile în care argumentele aduse în susținerea cauzei nu modifică situația de fapt stabilită de organele de inspecție fiscală.

În fapt, în perioada verificată 01.12.2012 - 31.12.2017, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, din conturile Uniunii Bulgare din Banat-România au fost efectuate retrageri de numerar reprezentând salarii și "decont", fiind efectuate diverse plăți în contul unor angajați, fără a se proceda la declararea și virarea la organul fiscal a impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiile aferente.

De asemenea, s-a constatat că, în perioada verificată, petenta nu a depus la organul fiscal teritorial nicio declarație cu privire la impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile aferente și nu a efectuat nicio plată în contul acestor obligații.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au reîncadrat plățile efectuate în contul angajaților, în temeiul art.11 alin.(1) din Codul fiscal, ca venituri din salarii și asimilate salariilor și pentru care nu au fost calculate, reținute, declarate și achitate impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuțiile sociale aferente conform prevederilor legale în materie.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit prin Decizia de impunere nr. x, impozit pe veniturile din salarii în sumă de x lei și contribuții sociale aferente veniturilor de natură salarială în sumă de 1x lei.

În drept, în materia impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, sunt incidente prevederile art. 55 alin. (1) și alin. (2) lit. k) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabil până la 31.12.2015, care precizează:

"Definirea veniturilor din salarii

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

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.

(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:

k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor.[...]”, coroborat cupct. 106 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

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

Totodată, dispozițiile pct.68 lit.a) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevăd:

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

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

- salariile de bază;
- sporurile și adaosurile de orice fel;
- indemnizații pentru trecerea temporară în altă muncă, pentru reducerea timpului de muncă, pentru carantină, precum și alte indemnizații de orice fel, altele decât cele menționate la pct. 3, având aceeași natură;
- recompensele și premiile de orice fel;
- sumele reprezentând premiul anual și stimulentele acordate, potrivit legii, personalului din instituțiile publice, cele reprezentând stimulentele acordate salariaților agenților economici;
- sumele primite pentru concediul de odihnă, cu excepția sumelor primite de salariat cu titlu de despăgubiri reprezentând contravaloarea cheltuielilor salariatului și familiei sale necesare în vederea revenirii la locul de muncă, precum și eventualele prejudicii suferite de acesta ca urmare a întreruperii concediului de odihnă;
- sumele primite în caz de incapacitate temporară de muncă;
- valoarea nominală a tichetelor de masă, tichetelor de creșă, tichetelor de vacanță, acordate potrivit legii;
- orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor;(...)”.

Prevederi similare regăsim și la art.76 alin.(1) și alin.(2) lit. s) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada 01.01.2016 - 25.07.2018:

ART. 59 - Sfera de cuprindere a impozitului

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

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

“ART. 76 Definirea veniturilor din salarii și asimilate salariilor

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

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

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

coroborate cu dispozițiile pct. 12 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, care stipulează:

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

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

(i) salariile de bază;

(ii) sporurile și adaosurile de orice fel;(...)

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

În speță, sunt incidente și prevederile art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

„Art.11- (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”

Potrivit prevederilor legale sus invocate, se reține că organele de inspecție fiscală pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia sau pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic.

Aceste prevederi legale consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil.

De asemenea, art.6 și art.7 alin.(2) și (3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

”Art. 6 -(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. (...)”

„Art. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

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

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

Din analiza prevederilor legale mai sus explicitate, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, au obligația să examineze și să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie să depună toate diligentele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și, în acest scop, să-și exercite rolul sau activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să examineze relevanța stărilor de fapt fiscale în mod obiectiv și să adopte soluția admisă de lege, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a persoanei fizice, administrând în acest sens mijloacele de probă prevăzute în normele legale.

De asemenea, organele de inspecție fiscală apreciază tranzacțiile în concordanță cu realitatea lor economică și stabilesc tratamentul fiscal al acestor operațiuni având în vedere doar prevederile legislației fiscale, tratamentul fiscal nefiind influențat de faptul că operațiunile respective îndeplinesc cerințele altor prevederi legale.

Motivarea a avut la bază documentele cerute contestatarii și puse la dispoziție de acesta, dar și pe informațiile pe care organul fiscal le deține sau pe care le obține din alte surse.

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, **în virtutea rolului activ, organele de verificare fiscală au solicitat**, în vederea clarificării situației, explicații și documente justificative de la contestatară, documente și informații de la terți, analizând totodată și informațiile existente în bazele de date ale ANAF.

Față de cele de mai sus, se reține că **organele fiscale, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale putând să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.**

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr. x, se reține:

Uniunea x - România este o persoană juridică, înființată potrivit Ordonanței nr.26/2000 cu privire la asociații și fundații, asociații entității fiind în număr de aproximativ de 800 membri.

Din verificarea bazei de date ANAF, a controlului inopinat finalizat prin Procesul verbal nr.x.2018, a rezultat că Uniunea x - România a avut personal angajat cu contract de muncă, ultima declarație cu privire la obligațiile de plată a impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale, a fost depusă pentru luna decembrie 2007, iar începând cu anul 2008, nu a mai fost achitată nicio sumă în contul obligațiilor de plată a impozitului pe veniturile din salarii și contribuții sociale.

De asemenea, a rezultat că Uniunea x - România este inactivă începând cu 03.05.2012.

În urma solicitării organelor de inspecție fiscală a documentelor justificative privind obligațiile salariale, contracte de muncă, state de salarii, documente din care să rezulte modul de determinare a obligațiilor salariale, balanțe de verificare, declarații fiscale, reprezentantul entității verificate a precizat că nu deține niciun fel de documente.

Astfel, în urma informațiilor primite, a rezultat că majoritatea tranzacțiilor s-au derulat prin intermediul conturilor deschise la B.R.D. Societe Generale SA, fapt pentru care **organele de inspecție fiscală au solicitat informații și documente cu privire la ridicările de numerar de către Uniunea Bulgară din Banat - România.**

Urmare a analizării extraselor de cont, transmise de către instituția bancară, organele de inspecție fiscală au constatat că **Uniunea x România a efectuat transferuri bancare reprezentând salarii, respectiv transferuri cu titlu de "decont" în contul unor angajați ai săi, pentru care nu a calculat și declarat impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuții sociale.**

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea tranzacțiilor bacare reprezentând retrageri de numerar și transferurile reprezentând salarii, respectiv transferurile cu titlu *"decont"* în contul unor angajați ai Uniunii x - România, în sumă de x lei, ca reprezentând venituri din salarii și asimilate salariilor.

Organul de soluționare a contestației reține că reîncadrarea acestor tranzacții a fost efectuată de organele de inspecție fiscală în baza prevederilor legale, a informațiilor furnizate de Inspectoratul Teritorial de Muncă x, notelor explicative în ansamblul lor, fără a urmări aplicarea art.11 din Codul fiscal în detrimentul contribuabilului.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că retragerile de numerar și plătite în contul unor angajați reprezintă venituri de natură salarială pentru care societatea avea obligația să calculeze contribuții sociale în conformitate cu dispozițiile art.296³ lit.g), art.296⁴ alin.(1) lit.U) și art.296¹⁸ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

”ART. 296³ Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz:

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

” ART. 296⁴

Baza de calcul al contribuțiilor sociale individuale

(1) Baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale individuale obligatorii, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296³ lit. a) și b), reprezintă câștigul brut realizat din activități dependente, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, care include:

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

ART. 296⁵Baza de calcul al contribuțiilor sociale datorate de angajatori, entități asimilate angajatorului și orice plătitor de venituri de natură salarială sau asimilate salariilor.

(1) În sistemul public de pensii, în cazul contribuabililor prevăzuți la art. 296³ lit. e) și g), baza lunară de calcul o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296³ lit. a) și b). Baza de calcul nu poate fi mai mare decât produsul dintre numărul asiguraților pentru care angajatorul datorează contribuție diferențiată în funcție de condițiile de muncă, din luna pentru care se calculează această contribuție datorată bugetului asigurărilor sociale de stat și valoarea corespunzătoare a de 5 ori câștigul salarial mediu brut.(...)

(2¹) Pentru persoanele prevăzute la art. 296³ lit. e) și g), baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296³ lit. a) și b), corectată cu excepțiile prevăzute la art. 296¹⁵ și art. 296¹⁶ lit. e). În baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate se includ și veniturile prevăzute la art. 296¹⁷ alin. (7). Baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate nu poate fi mai mare decât produsul dintre numărul asiguraților din luna pentru care se calculează contribuția și valoarea corespunzătoare a 12 salarii minime brute pe țară garantate în plată.

ART. 296¹⁸*

Calculul, reținerea și virarea contribuțiilor sociale

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator, precum și entitățile prevăzute la art. 296³ lit. f) și g) au obligația de a calcula, de a reține și de a vira lunar contribuțiile de asigurări sociale obligatorii.”

Prevederi similare regăsim și în Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la art.137 alin.(1) lit.a), art.155 alin.(1) lit.a), art.185 alin.(1), art.193 alin.(1) lit.a), art.202 alin.(1) lit.a), art.214 alin.(1), care precizează că:

ART.137

Categorii de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale

(1) 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. 155*)

Categorii de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate

(1) 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.185

Categorii de venituri supuse contribuțiilor de asigurări pentru somaj

(1) Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări pentru somaj, prevăzuți la art. 184, datorează, după caz, contribuții de asigurări pentru somaj pentru veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76.(...)

ART.193

Categorii de venituri supuse contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate

(1) 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.202

Categorii de venituri supuse contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale

(1) 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.214

(1) Persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajator, prevazute la art. 209, au obligatia de a calcula contributia de asigurare la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale.”

Potrivit dispozițiilor legale mai sus enunțate, se reține că **pentru veniturile din salarii se datorează contribuții sociale.**

În concluzie, prin modalitatea în care contestatara a înțeles să motiveze contestația nu se poate identifica vreun element însoțit de probe, argumentat legal care să contrazică și să înlăture considerentele în baza cărora organele de inspecție fiscală au emis, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x, Decizia de impunere nr. x, pentru impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de x lei și contribuții sociale aferente veniturilor de natură salarială în sumă de x lei.

Drept urmare, având în vedere dispozițiile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: „(1) *Contribuabilul/Platitorul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal*”., simplele afirmații contestatoarei, ce nu au la bază o susținere legală, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

În speță, sunt incidente și dispozițiile art.269 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căroră:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]c) motivele de fapt și de drept:”

coroborate cu cele ale art.276 alin.(1) din același act normativ, unde se precizează:

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

Prin urmare, în contextul considerentelor anterior prezentate, având în vedere prevederile legale citate și faptul că argumentele formulate prin contestație de către contestatară nu demonstrează existența unei alte situații decât cea stabilită de către organele de inspecție fiscală, rezultă că în mod legal au stabilit **impozit pe venituri din salarii și asimilate salariilor și contribuții sociale în sumă de x lei**, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. 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 pentru acest capăt de cerere.**

3. Referitor la impozitul pe profit în sumă de x lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect obligatia de plată în suma de x lei, reprezentand impozit pe profit, în condițiile în care argumentele contestatarii sunt nesustinite cu documente.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că Uniunea x -România nu a înregistrat în evidența contabilă venituri din prestarea unor activități economice reprezentand închirieri terenuri de sport, săli de evenimente, camere de cazare, închirie

spatiu comercial s.a., fiind stabilite prin estimare venituri impozabile în sumă de x lei pentru care a fost calculat un impozit pe profit de x lei.

Prin contestația formulată contestatara susține că organele de inspecție fiscală au calculat o suma estimativă în baza careia au dispus emiterea Deciziei de impunere, fără să administreze mijloacele de probă prevăzute de art.55 alin.2 din Codul de procedură fiscală.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

Art.106 -Dreptul organului fiscal de a stabili baza de impozitare prin estimare

(1) Organul fiscal stabilește baza de impozitare și creanța fiscală aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impozitare, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.

(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impozitare se efectuează în situații cum ar fi:

a) în situația prevăzută la art. 107 alin. (1) - (4);

b) în situația în care organul fiscal nu poate determina situația fiscală corectă și constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul controlului fiscal sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există ori nu sunt puse la dispoziția organelor fiscale.

(3) În situațiile în care, potrivit legii, organul fiscal este îndreptățit să stabilească prin estimare bazele de impozitare, acesta identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale. Organul fiscal are obligația menționării în actul de impunere a motivelor de fapt și a temeiului de drept care au determinat folosirea estimării, precum și a criteriilor de estimare.”

Față de aceste prevederi legale, se reține că estimarea bazei de impunere se realizează în situația în care organele de inspecție fiscală nu pot determina mărimea acesteia, respectiv o astfel de situație poate fi cea în care au dispărut evidențele contabile și fiscale sau acestea nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală în totalitate, iar organele de inspecție fiscală trebuie să aibă în vedere elementele care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale folosind metode de stabilire prin estimare a bazelor de impunere luând în considerare informațiile referitoare la activitatea din perioada verificată și documentele existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere.

Astfel, speței devin incidente și prevederile art.1 din Ordinul nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, potrivit căror:

„ART. 1.(1) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat al statului se efectuează de organele de inspecție fiscală în situații cum ar fi:

- documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte sau incomplete;

- documentele și informațiile solicitate nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

(2) Pentru estimarea bazei de impunere organele de inspecție fiscală vor identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(3) Stabilirea bazei de impunere se va face prin estimarea atât a veniturilor, cât și a cheltuielilor aferente acestora.

(4) Valoarea estimată a bazei de impunere va fi utilizată pentru stabilirea impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, precum și a eventualelor diferențe ale acestora datorate bugetului general consolidat al statului.

(5) Prin contribuabil, în înțelesul prezentului ordin, se înțelege orice persoană juridică sau fizică, precum și orice altă entitate fără personalitate juridică ce realizează venituri pentru care se datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume la bugetul general consolidat al statului, în condițiile legii, cu excepția impozitului pe venit datorat de persoanele fizice prevăzut la art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.”

Totodată, organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală la estimare au procedat potrivit prevederilor art. 55 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

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

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

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de constatări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”

Mai mult decât atât, în speță sunt incidente și prevederile art. 6 alin.1 din același act normativ, potrivit cărora:

"Exercitarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între

starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă”.

Din analiza prevederilor legale mai sus explicitate, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, au obligația să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

De asemenea, se reține că organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal administrează mijloace de probă, putând proceda la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane, folosirea înscrisurilor, efectuarea de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se rețin următoarele:

Uniunea x - România nu a putut pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele financiar - contabile, rezultând din informațiile primite că acestea nu se regăsesc la sediu, fiind în posesia d-nei x care a avut calitatea de contabil șef al Uniunii până în data de 21.12.2016 când și-a suspendat raporturile de muncă ca urmare alegerii în funcția de deputat al României.

Organele de inspecție fiscală prin Decizia privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.x, au dispus refacerea evidenței contabile, însă Uniunea x nu a îndeplinit această măsură ce avea ca termen 30.04.2018.

Întruât Uniunea x nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele financiar contabile, în temeiul dispozițiilor art.106 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu art.4 din OPANAF nr. 3389/2011 privind stabilirea bazei de impunere, s-a procedat la întocmirea Notei de fundamentare pentru selectarea metodei prin estimare a bazei de impunere, prin care s-a propus spre aprobare ca metoda de estimare a bazei de impunere *”metoda produsului/serviciului și volumului”*.

În vederea stabilirii bazei de impunere, organele de inspecție fiscală au solicitat informații privind rulajele și/sau soldurile conturilor detinute, respectiv efectuarea unor controale încrucișate la persoanele juridice către care Uniunea x - România a efectuat tranzacții semnificative de bani în perioada 01.12.2012-31.12.2017, respectiv x SRL, x SRL, x SRL, x SRL, la xSRL care a închiriat demisolul clădirii din x, x, nr.x (sediul social al uniunii) ca restaurant.

În urma analizării documentelor puse a dispoziție de către contestatară, a informațiilor transmise de instituția bancară, a rezultatelor controalelor inopinante/încrucișate efectuate, au rezultat următoarele:

- la sediul Uniunii x din Lipova, s-a constatat că sunt amenajate 30 camere de cazare, fiind dotate cu baie proprie, la parter există o recepție, sală de conferințe, un

birou, bucătărie profesională complet utilată și a unei camere frig, aspectul clădirea având aspectul unei pensiuni;

- la sediul din x, s-a constatat existența unei săli de festivități având o suprafață de aproximativ 100 mp, 4 camere de cazare cu două, patru sau opt locuri de cazare;

- la x, au fost vizitate două clădiri ce aparțin Uniunii x România, care au aspect de pensiuni. În prima clădire există o sală de evenimente de dimensiuni mici (30-40 mp), o bucătărie utilată sumar și 15 camere de cazare dotate cu baie; cea de a doua clădire este dotată cu 15 camere de cazare, un teren de sport cu vestiar.

- la filiala din x, s-a constatat existența unei săli de evenimente (100-150 mp) și o bucătărie utilată, teren de sport cu vestiar.

- la sediul central din x, la demisolul clădirii funcționează un restaurant închiriat contra sumei de x euro/lună, către x SRL, contractul de închiriere având ca termen 5 ani, începând cu 01.01.2016 până la 31.12.2021;

- în urma controlului încrucișat la x SRL, a rezultat că până la data de 31.12.2017 au fost emise 12 facturi reprezentând chirie la valoarea de x lei, fiind achitate facturi în sumă de x lei, prin bancă. De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2017, x SRL a amenajat spațiul și Uniunea a fost de acord să nu a mai plătească chirie pentru spațiul amenajat, fără să prezinte niciun document în acest sens. În acest context, faptul că pentru anul 2017 nu a fost plătită chirie pentru spațiul pentru care a fost făcută investiția, această investiție a fost considerată o prestație de servicii, fiind calculate venituri din închiriere și pentru anul 2017 de către organele de inspecție fiscală.

- reprezentantul Uniunii x a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală o hotărâre a Comitetului Executiv referitoare la prețurile pe care Uniunea le practică pentru închirierea sălilor de evenimente, precum și evidența unor filiale referitoare la închirierea sălilor de evenimente, camere de cazare, terenurile de sport, informații privind numărul camerelor închiriate, perioadele aferente și sumele încasate din această activitate comercială. De asemenea, au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală și copii ale unor chitanțe emise de Uniune pentru veniturile încasate, precum și copii ale buletinelor sau cărți de identitate ale unor persoane care au fost cazate în spațiile Uniunii.

Astfel, organele de inspecție fiscală, pentru perioada 2012-2017, au estimat următoarele venituri neînregistrate în evidența contabilă și nedeclarate la organul fiscal: pentru 2012 - venituri în sumă de x lei, 2013 - venituri în sumă de x lei, pentru anul 2014 - venituri în sumă de x lei, pentru anul 2015 - venituri în sumă de x lei, pentru anul 2016 - venituri în sumă de x lei și pentru anul 2017 - venituri în sumă de x lei.

În materia impozitului pe profit, sunt aplicabile prevederile art.15 și art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2015:

”Art.15 - (3) Organizațiile nonprofit, organizațiile sindicale și organizațiile patronale sunt scutite de la plata impozitului pe profit și pentru veniturile din activități economice realizate până la nivelul echivalentului în lei a 15.000 euro, într-un an fiscal, dar nu mai mult de 10% din veniturile totale scutite de la plata impozitului pe profit, prevăzută la alin. (2). Organizațiile prevăzute în prezentul alineat datorează impozit pe profit pentru partea din profitul impozabil ce corespunde veniturilor, altele decât cele

prevăzute la alin. (2) sau în prezentul alineat, impozit calculat prin aplicarea cotei prevăzute la art.17 alin. (1) sau art. 18, după caz.”

Norme metodologice

”8. Organizațiile nonprofit care obțin venituri, altele decât cele menționate la art. 15 alin. (2) din Codul fiscal, și depășesc limita prevăzută la alin. (3) plătesc impozit pentru profitul corespunzător acestora. Determinarea profitului impozabil se face în conformitate cu prevederile de la cap. II, titlul II din Codul fiscal.”

“Art.19 - (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare. [...]

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

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

Începând cu 01.01.2016, sunt incidente prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”Art.15 - (3) În cazul organizațiilor nonprofit, organizațiilor sindicale, organizațiilor patronale, pentru calculul rezultatului fiscal sunt neimpozabile și alte venituri realizate, până la nivelul echivalentului în lei a 15.000 euro, într-un an fiscal, dar nu mai mult de 10% din veniturile totale neimpozabile prevăzute la alin. (2). Aceste organizații datorează impozit pe profit pentru partea din profitul impozabil care corespunde veniturilor, altele decât cele considerate venituri neimpozabile, potrivit alin. (2) sau potrivit prezentului alineat, asupra căreia se aplică cota prevăzută la art. 17 sau 18 , după caz.

Norme metodologice

”3. (1) Organizațiile nonprofit care obțin venituri, altele decât cele menționate la art. 15 alin. (2) din Codul fiscal, și care depășesc limita prevăzută la alin. (3) plătesc impozit pe profit pentru profitul impozabil corespunzător acestora. Determinarea rezultatului fiscal se face în conformitate cu prevederile titlului II din Codul fiscal.”

“Art.19 -(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.”

coroborat cu pct.5 din HG nr.1/2015 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal:

”5. (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 oricealte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.”

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că organizațiile de nonprofit care obțin venituri altele decât cele prevăzute de lege și care depășesc limita de 15.000 euro într-un an fiscal, dar nu mai mult de 10% din veniturile totale neimpozabile prevăzute, plătesc impozit pe profit pentru profitul impozabil corespunzător acestora.

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

În condițiile în care Uniunea c - România nu a înregistrat în evidențele contabile veniturile obținute din activitatea comercială reprezentând închiriere terenuri de sport, săli de evenimente, camere de cazare, spațiul comercial, nu a îndeplinit măsura de refacere a evidenței contabile dispusă prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.c.2018, în mod legal organele de inspecție fiscală au estimat veniturile impozabile obținute în perioada 2012 - 2017.

În consecință, luând în considerare prevederile legale enunțate, faptul că la dosarul contestației nu au fost prezentate documente din care să rezulte o altă situație de fapt fiscală decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală, iar argumentele prezentate nu sunt de natură să modifice constatarile organelor de inspecție fiscală din actul administrativ fiscal contestat, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au estimat baza impozabilă suplimentară aplicând metoda produsului/serviciului și a volumului, pentru activitatea de închiriere.

Argumentul contestatarii potrivit căruia organele de inspecție fiscală au calculat o sumă estimativă fără să administreze mijloacele de probă prevăzute de art.55 alin.2 din Codul de procedură fiscală, nu poate fi reținut în soluționarea cauzei având în vedere faptul că în vederea stabilirii bazei de impunere, organele de inspecție fiscală au solicitat informații privind rulajele și/sau soldurile conturilor detinute la instituții bancare, au efectuat controale încrucișate la sediile Uniunii x, la x SRL, societate ce a închiriat demisolul clădirii din x, a analizat documentele financiar-contabile prezentate parțial de către filialele Uniunii.

Nici argumentele contestatarii potrivit căreia *”în raportul de inspecție fiscală se menționează că, d-na x a detinut funcția de contabil sef al x iar ulterior contabilitatea a fost preluata de Biroul de contabilitate xSRL, însă persoanele mentionate nu au fost convocate pentru a da informații și lamuriri necesare stabilirii situației fiscale reale.”*,

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

respectiv ”nu s-au indicat documentele care trebuie prezentate pentru a se putea dispune calcularea unei sume exacte datorată în mod real ”, nu pot fi reținute având în vedere prevederile art. 64, art.72 și art. 269 din Codul de procedură fiscală:

”Art.64 - (1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul/plătitorul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice.”

”Art.72- Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.

**„Art. 269 - (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:
[...] c) motivele de fapt și de drept;
d) dovezile pe care se întemeiază;[...]”**

Mai mult, în ceea ce privește dreptul contestatorilor de a depune probe noi în susținerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 276 alin. (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, unde se precizează:

„(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

Potrivit prevederilor legale mai sus prezentate, rezultă că contestatorul poate depune în susținerea cauzei documente și probe noi, chiar dacă acestea nu au fost analizate anterior de organele fiscale.

Întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

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

Potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art. 249 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă „**cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege**” și art. 250 din același act normativ care precizează: „**dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]**”.

Organul de soluționare a contestației reține că, prin decizia contestată, Uniunea x a luat la cunoștință motivele stabilirii obligațiilor de plată, adică faptul că estimarea bazei de impunere s-a făcut din cauza lipsei documentelor care să justifice veniturile

înregistrate, totuși nu a făcut niciun demers în vederea obținerii unor documente suplimentare față de cele prezentate organelor de inspecție fiscală pe parcursul inspecției fiscale, cu toate că potrivit dispozițiilor legale mai sus invocate avea posibilitatea să probeze cu documente justificative cele susținute.

În lipsa unei evidențe contabile sau fiscale, organul fiscal este îndreptățit, în raport cu prevederile art.106 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, să determine mărimea bazei de impunere prin estimare.

Față de neîndeplinirea obligației de întocmire/prezentare a evidenței contabile, cât și neprezentarea documentelor de evidență, contestatara nu-și poate invoca propria culpă, susținând aplicarea greșită a procedurii estimării de către organul fiscal.

În aceste conditii se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, și se va respinge ca neîntemeiată, contestatia formulată cu privire la **impozitul pe profit în sumă de x lei stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr. x.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor legale invocate, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de d-na X în calitate de membru în Consiliul Director al **UNIUNII x - ROMANIA** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr. x, pentru suma de x lei reprezentând:

- x lei - impozit pe profit;
- x lei - impozit pe veniturile din salarii;
- 1x lei - contribuții sociale datorate bugetului de stat aferente veniturilor de natură salarială, respectiv:
 - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator - x lei;
 - contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați - x lei
 - contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator - x lei
 - contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator - x lei
 - contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați - x lei
 - contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale - x lei
 - contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator - x lei
 - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați - x lei

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

- contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice - x lei.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,