

DECIZIA nr. 514 din 2016
privind solutionarea contestatiei formulata de **x**
, Bucuresti,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr/x/11.03.2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 1 a fost sesizata cu adresa nr. x/09.03.2016, inregistrata sub nr. x/11.03.2016 de catre Administratia Sector 5 a Finantelor Publice cu privire la contestatia formulata de x SRL.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. x/03.02.2016 îl constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/18.12.2015, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. x/18.12.2015 si comunicată sub semnătură si stampilă în data de 06.01.2016 prin care s-au stabilit diferente suplimentare de obligatii fiscale în sumă totală de x lei.

Cu adresa nr. x/26.03.2016 x SRL cuantifică suma contestată la **x lei**, din care:

- x lei impozit pe profit;
- x lei dobânzi si penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- x lei CAS angajator;
- x lei dobânzi si penalități de întârziere aferente CAS angajator;
- x lei CAS angajat;
- x lei dobânzi si penalități de întârziere aferente CAS angajat;
- x lei CAAMPB;
- x lei dobânzi si penalități de întârziere aferente CAAMPB;
- x lei contributie individuală somaj;
- x lei dobânzi si penalități de întârziere aferente contributie individuală somaj;
- x lei contributie somaj angajator;
- x lei dobânzi si penalități de întârziere aferente contributie somaj angajator;
- x lei contributie fond garantare creante salariale;
- x lei dobânzi si penalități de întârziere aferente contributie fond garantare creante salariale;
- x lei CASS retinută de la asigurati;
- x lei dobânzi si penalități de întârziere aferente CASS retinută de la asigurati;
- x lei CASS angajator;
- x lei dobânzi si penalități de întârziere aferente CASS angajator;
- x lei CASS angajat;
- x lei dobânzi si penalități de întârziere aferente CASS angajat;
- x lei CCI;
- x lei dobânzi si penalități de întârziere aferente CCI;
- x lei CASS individuală pentru venituri din activități desfășurate în baza contractelor/conventiilor civile;
- x lei dobânzi si penalități de întârziere aferente CASS individuală pentru venituri din activități desfășurate în baza contractelor/conventiilor civile;

- x lei CCI;
- x lei dobânzi si penalități de întârziere aferente CCI;
- x lei impozit pe veniturile din salarii;
- x lei dobânzi si penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- x lei impozit pe veniturile persoanelor fizice nerezidente;
- x lei dobânzi si penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor fizice nerezidente;
- x lei impozit pe veniturile din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile;
- x lei dobânzi si penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile;
- (-)x lei impozit pe veniturile din consignatie;

Constatând că, în spetă, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1), art. 272 alin. (1) □i alin. (2) lit. a), art. 347 alin. (1) □i art. 352 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de XSRL.

Procedura fiind indeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 5 a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală generală la XSRL începând cu data 01.01.2009 și până la data de 31.12.2014.

Constatarea inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. x/18.12.2015, iar în baza acestora a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-S5 x/18.12.2015, prin care s-au stabilit diferențe suplimentare de obligații fiscale în sumă totală de s lei, din care societatea contestă suma de s lei.

II. Prin contestația formulată XSRL solicită anularea deciziei de impunere nr. s/18.12.2015 pentru suma totală de s lei, susținând următoarele:

1.Referitor la impozitul pe profit, societatea invocă faptul că la stabilirea cheltuielilor deductibile nu s-au luat în considerare facturi emise de furnizorii de servicii:

- serviciile de formare profesională din factura nr. x/17.08.2012 sunt deductibile deoarece erau necesare directorului executiv autorizat de ASF;

- serviciile de traducere din facturile emise de PFA x erau necesare deoarece administratorul este cetățean austriac și nu vorbește limba română;

- în cazul facturii din 26.03.2012 de la xSA suma de x lei a fost înregistrată în contul 623.04 drept cheltuielă nedeductibilă conform registrului de evidență fiscală;

- facturile de la x SRL (x lei + x lei) și xx SRL (x lei + x lei) s-au înregistrat în analiticele contului 625 și au fost considerate cheltuieli nedeductibile conform registrului de evidență fiscală;

- facturile emise de x reprezintă conceperea de materiale publicitare, broșuri și flyere, care au fost înmânate clienților ori pentru refacturarea serviciilor de telefonie mobilă pentru angajații societății;

- factura nr. x/11.02.2010 – x SRL: formular DIPA este parte integrantă din contractul de comision pentru asistenții în brokeraj; la fel, parte din facturile nr.

x/29.06.2009, nr. x/25.06.2009 si nr. x/28.08.2012 în care s-a efectuat plata pentru DIPA, contracte de comision, anexa DIPA; factura x/06.07.2009 tarifare xx este un material care foloseste la intermedierea politelor de asigurări; în aceeași situatie este și factura nr. x/22.07.2011 – tarifare x, acesta fiind un produs de asigurări de viață;

- facturile emise de xx de Turism reprezintă bilete pentru administratorul societății;
- factura din data de 29.06.2009 emisă pentru chirie x: la momentul plății contractul de închiriere era în vigoare, fiind încheiat în data de 30.09.2008 cu valabilitate un an; la fel în cazul facturii din data de 01.10.2009 care reprezintă chiria aferentă lunii august;
- factura nr. x/12.04.2010 este pentru servicii SSM care trebuie solicitate de toate societățile conform legii;
- x SRL organiza prezentări de produse și problematica pensiilor pentru potențiali clienți ori asistenți în brokeraj, motiv pentru care aceste prezentări au fost efectuate în scopul obținerii de profit de către societate;
- facturile nr. x/19.07.2010 și nr. x/31.01.2011 emise de xx trebuiau să fie deductibile în integralitate deoarece legea cu deductibilitatea a 50% a fost publicată doar în anul 2012.

În ceea ce privește facturile emise de către x, xxxxxxxxxxxxxxxxxxxx, societatea susține că în aceste locații au fost organizate prezentări de produse pentru potențiali clienți ori asistenți în brokeraj sau, în unele cazuri, seminarii de educație pentru asistenții în brokeraj existenți, fără de care aceștia nu ar fi putut intermedia corect politele de asigurări, fiind o activitate obligatorie în favoarea clienților societății.

Facturile emise de x începând cu anul 2011 și x se referă la activități de prospectare a pieței și de găsimă de potențiali clienți pentru asistenții în brokeraj ai societății. În cazul în care pentru un client adus de aceste firme a fost emisă o poliță de asigurări, societatea plătește o parte din comisionul aferent către una din firme, iar diferența o plătește asistentilor în brokeraj în funcție de poziția în carieră. Pentru aceeași poliță de asigurare nu se face o plată dublă de comision, ci acesta se împarte între persoanele participante la operațiune, comisionul de la asigurător fiind unic.

2.Referitor la obligațiile de plată salariale pentru doamna x, fără a depune declarație rectificativă 112 pentru luna octombrie 2011, societatea a achitat obligațiile aferente împreună cu cele aferente lunii noiembrie 2011.

În concluzie, societatea și-a achitat obligațiile de plată, având doar obligația să depună declarația rectificativă.

3.Referitor la CASS pentru veniturile obținute în baza convențiilor civile, societatea nu avea obligația reținerii la sursă a CASS-ului pentru asistenții în brokeraj pentru perioada 01.12.2009-01.07.2012, în susținere fiind atașat și punctul de vedere al ANAF Bistrita referitor la acestor subiect. Obligația reținerii CASS-ului a intervenit numai de la 1 iulie 2012, în regim de reținere al sursă conform art. 296²⁴ coroborat cu art. 296²¹ din Codul fiscal, având în vedere modificările aduse prin O.U.G. nr. 125/2011 concomitent cu abrogarea O.U.G. nr. 58/2010.

4.În privința erorii care s-a produs cu privire la declararea și virarea impozitului pe veniturile din activități desfășurate în baza convențiilor/contractelor civile în contul de impozit pe veniturile din valorificarea bunurilor în regim de consignatie, societatea consideră că ar putea fi exonerată de la plata dobânzilor și penalităților aferente acestei tranzacții eronate deoarece, obiectiv vorbind, banii au fost virati la bugetul statului, motiv pentru care ar putea fi sancționată doar cu avertisment pentru faptul că nu a efectuat corectia în timp util.

Fată de argumentele expuse SC XSRL solicită admiterea contestației și anularea deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală.

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestate, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se țin următoarele:

SC XSRL este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. J40/xxx și deține codul unic de înregistrare nr.x și are ca obiect principal de activitate cod CAEN 6622-Activități ale agenților și brokerilor de asigurări..

3.1.1. Referitor la impozitul pe profit

Prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. x/18.12.2015, emisă în baza raportului de inspectie fiscală nr. x/18.12.2015, organele de inspectie fiscală au stabilit în sarcina SC XSRL obligații suplimentare reprezentând impozit pe profit în suma de **x lei** aferente perioadei **01.01.2009-31.12.2014**.

Din decizie și din raportul ce a stat la baza emiterii acesteia rezultă că diferența suplimentară de **x lei** a fost stabilită ca urmare a constatării următoarelor diferențe:

a) pentru anul 2009:

- pierdere fiscală declarată de societate (pierdere fiscală la 31.12.2009 în suma de **x lei** și pierdere de recuperat din anul 2007 în suma de x lei): x lei;
- cheltuieli nedeductibile stabilite în urma inspectiei fiscale: **x lei** din care:
 - cheltuieli cu organizare de seminarii, transport, cazare pentru colaboratori ce nu sunt angajați ai societății -x lei (conform Anexa nr.11 din RIF);
 - cheltuieli cu servicii de management, consultanță, asistență sau alte prestări servicii fără justificare în scopul activităților desfășurate;
 - nota contabilă nr.6 în suma de x lei fără justificare;
 - cheltuiala cu impozitul persoane fizice nerezidente pentru venituri realizate în România;
 - cheltuiala cu TVA aferentă facturilor eterne de prestări servicii care nu sunt în scopul realizării veniturilor;

- profit impozabil : x lei;
- diferența impozit pe profit stabilită în urma inspectiei fiscale: **x lei**;

b) pentru anul 2010: (perioada 01.10.2010-31.12.2010)

- profit impozabil declarat de societate: x lei;
- cheltuieli nedeductibile stabilite în urma inspectiei fiscale: **x lei** din care:
 - cheltuieli cu organizare de seminarii, transport, cazare pentru colaboratori ce nu sunt angajați ai societății;
 - cheltuieli cu servicii de management, consultanță, asistență sau alte prestări servicii fără justificare;
 - insigne aur și argint achiziționate de la x pentru colaboratorii societății, SC x SRL (fise seminarii, materiale promotionale etc);
 - chirie punct de lucru facturată de x după expirarea contractului și chirie sediu ulterior schimbării sediului în baza contractului încheiat cu x și x;

- cheltuiala cu impozitul persoane fizice/juridice nerezidente pentru venituri realizate in Romania;
- cheltuiala cu TVA aferenta facturilor externe de prestari servicii inregistrata de societate ;
- profit impozabil stabilit in urma inspectiei fiscale: x lei;
- pierdere de recuperat - 0 lei;
- diferenta impozit pe profit stabilita in urma inspectiei fiscale: **x lei**;

c) pentru anul 2011:

- profit impozabil societate: x lei
- cheltuieli nedeductibile stabilite in urma inspectiei fiscale: **x lei** din care:
 - cheltuieli cu organizare de seminarii, transport, cazare pentru colaboratori ce nu sunt angajati ai societatii (conform Anexa nr.11 din RIF);
 - cheltuieli cu servicii de management, consultanta, asistenta sau alte prestari servicii fara justificare in scopul activitatilor desfasurate(xxxxxxxxxxxxxxxxxxx, etc);
 - chirie punct de lucru facturata de x dupa expirarea contractului si chirie sediu ulterior schimbarii sediului in baza contractului incheiat cu xx;
 - cheltuiala cu impozitul persoane fizice nerezidente pentru venituri realizate in Romania;
 - cheltuiala cu TVA aferenta facturilor eterne de prestari servicii care nu sunt in scopul realizarii veniturilor;
 - cheltuiala cu impozitul persoane fizice/juridice nerezidente pentru venituri realizate in Romania (ex. x-Austria, x Austria);
 - cheltuiala cu TVA aferenta facturilor externe de prestari servicii inregistrata de societate;
 - SC x SRL-news, tarifar x , etc
- profit impozabil pentru anul 2011 stabilit in urma inspectiei fiscale: x lei;
- pierdere de recuperat - 0 lei;
- diferenta impozit pe profit stabilita in urma inspectiei fiscale: **x lei**;

d) pentru anul 2012:

- pierdere declarata de societate: -x lei;
- cheltuieli nedeductibile stabilite in urma inspectiei fiscale: **x lei** din care:
 - cheltuieli cu organizare de seminarii, transport, cazare pentru colaboratori ce nu sunt angajati ai societatii (conform Anexa nr.11 din RIF);
 - cheltuieli cu servicii de management, consultanta, asistenta sau alte prestari servicii fara justificare in scopul activitatilor desfasurate;
 - cheltuiala cu impozitul persoane fizice nerezidente pentru venituri realizate in Romania;
 - SC x SRL-news, tarifar x ;
 - cheltuiala cu chiria spatiu in x;
 - cheltuiala cu impozitul persoane fizice/juridice nerezidente pentru venituri realizate in Romania;
 - cheltuiala cu TVA aferenta facturilor eterne de prestari servicii care nu sunt in scopul realizarii veniturilor;
- profit impozabil pentru anul 2012 stabilit in urma inspectiei fiscale: x lei;
- pierdere de recuperat - 0 lei

- diferenta impozit pe profit stabilita in urma inspectiei fiscale: **x lei**;

e) pentru anul 2013:

- pierdere declarata de societate: -x lei;
- cheltuieli nedeductibile stabilite in urma inspectiei fiscale: **x lei** din care:
 - cheltuieli cu organizare de seminarii, transport, cazare pentru colaboratori ce nu sunt angajati ai societatii (conform Anexa nr.11 din RIF);
 - cheltuieli cu servicii de management, consultanta, asistenta sau alte prestari servicii fara justificare in scopul activitatilor desfasurate;
 - cheltuieli cu fise seminar, brosure etc de la SC x SRL ;
 - cheltuiala cu chiria spatiu in x;
 - cheltuiala cu impozitul persoane fizice nerezidente pentru venituri realizate in Romania;
 - cheltuiala cu TVA aferenta facturilor eterne de prestari servicii care nu sunt in scopul realizarii veniturilor;
- profit impozabil pentru anul 2013 stabilit in urma inspectiei fiscale: x lei;
- diferenta impozit pe profit stabilita in urma inspectiei fiscale: **x lei**;

f) pentru anul 2014:

- pierdere declarata de societate: -x lei;
- cheltuieli nedeductibile stabilite in urma inspectiei fiscale: **x lei** din care:
 - cheltuieli cu organizare de seminarii, transport, cazare pentru colaboratori ce nu sunt angajati ai societatii -lei (conform Anexa nr.11 din RIF);
 - cheltuieli cu servicii de management, consultanta, asistenta sau alte prestari servicii fara justificare in scopul activitatilor desfasurate;
 - cheltuiala cu impozitul persoane fizice nerezidente pentru venituri realizate in Romania;
 - cheltuiala cu TVA aferenta facturilor eterne de prestari servicii care nu sunt in scopul realizarii veniturilor;
- profit impozabil pentru anul 2014 stabilit in urma inspectiei fiscale: x lei;
- diferenta impozit pe profit stabilita in urma inspectiei fiscale: **x lei**;

Cauza supusa solutionarii este daca cheltuielile cu achizitia bunurilor si serviciilor sunt deductibile pentru perioada 2009-2014 la calculul impozitului pe profit in suma de x lei, in conditiile in care nu reiese necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli în scopul activităților desfășurate și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de **x lei**, ca urmare a identificării unor cheltuieli nedeductibile suplimentare, rezultate din cheltuielile înregistrate de **SC XSRL** cu achizițiile de bunuri (insigne aur si argint, reviste, brosură prezentare, formular Egipt , formular profil sarcini, orar x, etc), prestări servicii (servicii de management, consultanta, asistenta, cheltuieli cu organizare de seminarii, transport, cazare pentru colaboratori care nu sunt angajati ai societatii, cheltuieli pentru formarea si perfectionarea profesionala a colaboratorilor, etc) precum si alte sume fara justificare (cheltuiala cu impozitul persoane fizice/juridice nerezidente pentru venituri realizate in Romania, nota contabila nr.6, etc) din perioada 01.01.2009-31.12.2014, pentru care nu au fost prezentate documente justificative privind îndeplinirea

condițiilor cumulative prevăzute de lege, din care să rezulte că au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Prin contestația formulată SC XSRL susține că nu datorează impozitul pe profit în suma de x lei întrucât cheltuielile efectuate sunt deductibile, fără să depună documente în susținerea deductibilității acestora.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.1, art.21 alin.1 și alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“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.”

În conformitate cu prevederile legale menționate mai sus, 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. 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, și anume:

“Art. 21. - (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

“e) cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme;”

Norme metodologice:

“27. Calitatea de administrator rezultă din actul constitutiv al contribuabilului sau contractul de administrare/mandat. În sensul art. 21 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, persoanele fizice asimilate salariaților cuprind și:

a) directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii;
b) persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care contribuabilul suportă drepturile legale convenite acestora.”

Codul fiscal

“Art.21 (2) h) cheltuielile pentru formarea și perfecționarea profesională a personalului angajat;

„ (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

De asemenea, Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, prevede la pct.48 condițiile care trebuie îndeplinite pentru a considera cheltuielile de management sau de consultanță deductibile:

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

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

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

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.”

„49. Pentru servicii de management, consultanță și asistență tehnică prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului, la analiza tranzacțiilor pentru determinarea deductibilității cheltuielilor trebuie să se aibă în vedere și principiile din comentariul la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital. Analiza trebuie să aibă în vedere:

(i) părțile implicate;

(ii) natura serviciilor prestate;

(iii) elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii.”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, respectiv prestarea efectivă și necesitatea serviciilor achiziționate.

Contribuabilul are obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor servicii pentru desfășurarea activității pe bază de documente probatorii, legea enumerând: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, în funcție de specificul prestării, precum și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite.

Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

În același sens este și practica instanței judecătorești, Înalta Curte de Casație și Justiție reținând într-o speță similară prin Decizia civilă nr.1261/2014 pronunțată în dosar nr.766/2/2013, că:

„[...] **pentru a admite deductibilitate costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.**

Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.

La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.

În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia”.

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reține faptul că societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente din care să rezulte îndeplinirea cumulativă a condițiilor legale pentru deducerea cheltuielilor aferente facturilor de prestări servicii, respectiv procese verbale de recepție a serviciilor și/sau rapoarte de lucru, și/sau situații de lucrări sau alte documente similare, în care să fie detaliate prestațiile de servicii achiziționate, confirmarea efectuării acestora, durata, valoarea.

Prin actele normative în vigoare care guvernează domeniul fiscal, voința legiuitorului a fost aceea de a impune o anumită conduită a agenților economici astfel încât partile să se conformeze activitatea față de aceste prevederi contractuale existente, iar voința juridică, care stă la baza contractelor să se circumscrie prevederilor legale și nu să deroge de la acestea, fapt pentru care doar existența unui contract încheiat între părți nu este suficient în determinarea tratamentului fiscal al cheltuielilor, nefiind o dovadă în sensul realizării efective a prestațiilor.

Se reține, referitor la contractele de prestări servicii faptul că, reprezentanții societății nu au fost în măsură să pună la dispoziție organelor de inspecție fiscală, documentele necesare justificării realității și legalității prestațiilor de servicii efectuate pentru perioada verificată, nu au fost întocmite rapoarte de lucru sau alte documente justificative.

Potrivit raportului de inspecție fiscală societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative care să ateste legalitatea, realitatea și necesitatea operațiunilor prestate în realizarea veniturilor societății.

Totodată, se reține că, documentele care atestă prestarea unui serviciu constau în acte emise la momentul prestației din care rezultă natura serviciului, prestarea acestuia în termenele și la prețurile prevăzute în contractul de prestări servicii, astfel încât sumele facturate pentru serviciul respectiv să fie corecte.

Or, în susținerea contestației societatea enumera numai o parte din cheltuielile stabilite de organul de inspecție fiscală drept nedeductibile și nu anexează în susținere decât copii ale facturilor și a contractelor de comision, contract de servicii de promovare produse, contract de prestări servicii de realizare a conceptului de prezentare și imagine a clienților Beneficiarului, etc.

Deși contestatara anexează situații la facturile emise de societatea X de Turism menționând că reprezintă deplasări externe și interne ale domnului X și doamnei Varlam X, nu face dovada că aceste servicii sunt aferente unor venituri impozabile.

În ceea ce privește diferitele categorii de cheltuieli cu care a fost reintregit profitul impozabil nici nu face amintire, respectiv următoarele cheltuieli înregistrate:

- în anul **2009**-participare la celebrarea anuală a companiei X - Viena 24.01.2009 (nota 628.08=462.03) xlfiala -Austria - X lei;

- revista x news comanda verbala (ct 6028.02)-x SRL- x lei si formular Egipt si fisa seminar x buc -x lei;
- prestari servicii (CT 628.12)- x SRL-x lei;
- Chirie x - fara document justificativ- x lei;
- insigne din aur de 14K, 15 buc-x -x lei;
- masa servita si sala conferinte(ct 628.02)- x SRL- x lei;
- etc
- in anul **2011**-coffe break (ct 628.02)- SC x SRL Hotel x
- sala conferinta (ct 628.02)- x SRL-x lei;
- curs formare profesionala formator nov-dec 2011 - 7 persoane (ct 628.01)- x SRL- x lei, etc.
- in anul **2012**-chirie x - x lei
 - servicii de moderare in cadrul evenimentului Gala Viena 2012 din 29.09.2012 - x lei;
 - cazare, restaurant (ct 623.04 suma de x si pe ct 625.02 suma x lei)- x Hotels SRL-9161;etc.
- in anul **2013**- servicii hoteliere x inreg pe ct. 612.03 si ct. 625.04 din total factura x lei-x &Turism; etc
- in anul **2014**- cazare x (ct 625.01) -x lei-x SRL ;etc.

Față de cele prezentate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea cheltuielilor înregistrate cu prestări de servicii efectuate de contestatara în perioada 01.01.2009-31.12.2014, ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil, și în consecință au determinat impozit pe profit suplimentar în sumă de **x lei**, motiv pentru care se vor aplica prevederile art.279 alin.1 din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr. 207/20.07.2015, unde se stipulează: “**(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă**”, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, care precizează: “**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**”, și se va respinge ca neîntemeiată si nemotivata contestația formulată de **SC XSRL** pentru suma de **x lei** reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar.

3.1.2. În ceea ce privește suma de x lei, reprezentând dobanzile de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de **x lei** stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală prin decizia de impunere atacata, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul ce face obiectul pct.3.1.1. din prezenta decizie, conform principiului de drept “**accessorium sequitur principale**”.

Astfel, având în vedere că a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de **SC XSRL** pentru suma de x lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de plată, pe cale de consecință se va respinge ca neîntemeiată contestația si pentru accesorii aferente in suma de **x lei**.

3.2. Referitor la suma contestata de x lei cu titlu de contributie asigurari de sanatate retinuta de la asigurati in suma de 181 lei, accesorii aferente CASS asigurati in suma de x lei, contributi pentru concedii si indemnizatii de la

persoane juridice sau fizice in suma de x lei si accesorii aferente contributiei pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice in suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii 1 se poate pronunta pe fondul cauzei, in conditiile in care suma de x lei nu a fost stabilita prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/18.12.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nrx/18.12.2015 .

In fapt, societatea contestatara a formulat contestatie pentru suma totala de x lei (x lei+x lei+x lei+x lei) reprezentand obligatii fiscale care exced sumele cuprinse in decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/18.12.2015.

In drept, art.268 alin.(1) si art.269 alin. (2) din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr. 207/20.07.2015, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016, precizeaza:

“Art.268 -(1) Împotriva titlului de creanta, precum si împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu înlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.”

(2) Este indreptatit la contestatie numai cel care considera ca a fost lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.(...)”.

Art.269 -(2) Obiectul contestatiei îl constituie numai sumele si masurile stabilite si înscrise de organul fiscal în titlul de creanta sau în actul administrativ fiscal atacat, (...).”

coroborat cu prevederile pct.11.1, lit.c) din OPANAF nr.3741/2015 privind care stipuleaza:

“ Contestatia poate fi respinsa ca:

(...)

*c)- **fiind fara obiect**, in situatia in care sumele si masurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat (...).”*

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta ca in suma totala contestata de x lei, societatea a inclus de cate doua ori urmatoarele obligatii de plata:

- x lei contributie asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;
- x lei dobânzi si penalități de întârziere aferente contributiei de asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;
- x lei CCI;
- x lei dobânzi si penalități de întârziere aferente CCI.

Societatea contesta de doua ori aceleasi obligatii fiscale, respectiv contributii pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice in suma de x lei si accesorii aferente contributiei pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice in suma de x lei (solutionate la pct.3.3. si 3.4. din prezenta decizie), precum si de cate doua ori sumele de x lei si x lei cuprinse in actul atacat (in decizia contestata figureaza aceleasi sume dar alta categorie de contributie, respectiv contributie somaj angajator si accesorii aferente).

Astfel, cu privire la suma de x lei, nu se poate retine ca societatea contestatara a fost lezata in drepturile sale prin emiterea deciziei nr. x/18.12.2015 de Administratia

Sector 5 a Finantelor Publice), in conditiile in care aceasta suma nu a fost stabilita prin actul atacat.

Fata de cele prezentate, contestatia formulata de societate pentru suma de **x lei** urmeaza a fi respinsa **ca fiind fara obiect**, intrucat pe de o parte nu face obiectul deciziei atacate, iar pe de alta parte suma de x lei cu titlu de contributii si accesorii aferente care face obiectul deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/18.12.2015 a fost solutionata prin prezenta decizie.

3.3. Referitor la obligatiile salariale, impozitul pe veniturile persoanelor fizice nerezidente si accesorii aferente in suma totala de x lei (impozit pe salarii si contributii sociale in suma de x lei + impozitul pe veniturile persoanelor fizice nerezidente in suma de x lei + accesorii aferente obligatiilor salariale si impozitului pe veniturile persoanelor fizice nerezidente in suma de x lei)

Cauza supusa solutionarii este daca serviciul soluționare contestații se poate investi în soluționarea pe fond a contestației în condițiile în care contestatara nu aduce nicio motivație în susținerea acestor capete de cerere.

În fapt, referitor la impozitul pe veniturile persoanelor fizice nerezidente, organul de inspectie fiscala precizeaza ca acesta reprezinta remuneratii primite in perioada 01.12.2009-31.12.2014 de catre nerezidenti ce au calitatea de administrator, respectiv cetateanul austriac x in baza contractelor de comision, fapt pentru care au calculat obligatia de plata in suma de x lei in baza prevederilor art.115 alin.(1) lit. j) din Legea nr. 571/2003.

In ceea ce priveste obligatiile salariale, din totalul sumei contestate de x lei (care cuprinde obligatiile salariale pentru doamna x solutionate la pct.3.4 din prezenta decizie si obligatiile salariale pentru veniturile realizate de domnul x), organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a constituit si declarat impozitul pe salarii si contributiile aferente salariului net de x lei ce i-a fost achitat domnului x pe perioada iulie 2010-martie 2011 si au calculat prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. x/18.12.2015 obligatii salariale in suma totala de x lei.

Prin contestarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/18.12.2015, **SC XSRL** se îndreaptă împotriva sumei de **x lei**, fără însă a prezenta argumente de fapt și de drept si fara a motiva contestația pentru urmatoarele capete de cerere:

Nr. Crt.	Natura obligatiei	Debit –lei Suma totala contestata (1)	Debit –lei solutionat la pct.3.4. din decizie (2)	Debit contestat si nemotivat–lei (1)- (2)	Accesorii aferente sumei totale contestate -lei
1	CAS angajator	x			
2	CAS angajat				
3	CAS accidente munca				
4	somaj angajator				

5	somaj angajat				
6	fond garantare				
7	CASS angajator				
8	CASS angajat				
9	concedii si indemnizatii CAS contracte/conventii sanatate				
10	Impozit salarii				
	Total				
	Obligatii salariale - doamna Varlam Georgiana Gabriela				
11	Impozit venituri persoane fizice nerezidente				
	Total general				

În drept, in conformitate cu prevederile art. 269 alin. (1) si art. 280 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in vigoare:

“ Art. 269. - Forma și conținutul contestației

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

a) *datele de identificare a contestatorului;*

b) *obiectul contestației;*

c) ***motivele de fapt și de drept;***

d) ***dovezile pe care se întemeiază;***

e) *semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.”*

“Art. 280. - Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

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

De asemenea, pct. 2.5 si pct.11.1. din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015:

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

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

(...)

b) ***nemotivată***, *în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.*

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

Se reține că, în ceea ce privește suma de **x lei** reprezentând **obligatiile salariale, impozitul pe veniturile persoanelor fizice nerezidente si accesoriile aferente** stabilite prin decizia atacata, contestatara nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația cu privire la aceasta suma, 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 apărarea sa, nu a combătut prevederile legale pe care organele de inspecție fiscală și-au întemeiat impunerea și nici nu a combătut, pe bază de documente justificative, constatările organelor de inspecție fiscală.

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

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

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că societatea deși formulează contestația și împotriva sumei de **x lei** reprezentând **obligatiile salariale, impozitul pe veniturile persoanelor fizice nerezidente si accesoriile aferente** stabilita prin decizia de impunere nr. x/18.12.2015, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a înțeles să conteste această sumă, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct. 11.1 lit. b) din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, **se va respinge ca nemotivată contestația formulată de SC XSRL împotriva Deciziei de impunere nr. x/18.12.2015 emisă de Administratia sector 5 a Finantelor Publice în ceea ce privește suma de x lei.**

3.4. Referitor la suma totala de x lei reprezentand impozitul pe salarii, contributiile sociale in suma de x lei si accesorii aferente in suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod legal in sarcina societatii impozit pe salarii si contributiile sociale in suma de x lei, in conditiile in care s-a retinut ca societatea a diminuat baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii si contributiilor sociale, iar contestatara nu aduce argumente privind aceste obligatii .

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a constituit si declarat impozitul pe salarii si contributiile sociale si fondurile speciale pentru diferenta achitata in plus doamnei x in luna octombrie 2011.

In statul de plata pe luna octombrie 2011 figura drept suma platita x lei, iar suma achitata in plus conform stat de salarii refacut este de x lei.

Astfel, organele de inspectie fiscala au calculat, pentru perioada 01.12.2009 - 31.12.2014, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. x/18.12.2015, urmatoarele obligatii de plata:

Debit - x lei

Impozit pe salarii	- x lei
CAS angajator	-x lei
CAS angajat	- x lei
CAAMPB	- x lei
somaj angajator	- x lei
somaj angajat	- x lei
fond garantare	- x lei
CASS angajator	- x lei
CASS angajat	- x lei
concedii si indemnizatii	- x lei

Accesorii -x lei

Majorari de intarziere	-x lei (25.11.2011-22.09.2015)
Penalitati de intarziere 15%	- x lei (25.11.2011-30.06.2013)

TOTAL - x lei

Contestatarul arata ca a efectuat plata obligatiilor salariale aferente lunii octombrie 2011 pentru doamna x impreuna cu cele aferente lunii noiembrie 2011, dar nu a depus declaratia rectificativa "112" pentru luna octombrie 2011.

In drept, potrivit art. 22, art. 85, art. 110, art. 114, art.115, art.119 si art.120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.1050/2004 in vigoare pe perioada depunerii declaratiilor fiscale:

Codul de procedura fiscala:

"Art. 22 - Prin obligatii fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:

(...) c) **obligatia de a plăti la termenele legale** impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat;

d) **obligatia de a plăti dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, după caz, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii**".

"Art. 85 - (1) Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) **prin declaratie fiscala, în condițiile art. 82 alin. (2) si art. 86 alin. (4);**

b) prin decizie emisa de organul fiscal, în celelalte cazuri."

"Art. 110 - (3) Titlul de creanta este actul prin care se stabileste si se individualizeaza creanta fiscala, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptatite, potrivit legii."

Norme metodologice:

"107.1. **Titlul de creanta este** actul prin care, potrivit legii, se stabileste si se individualizeaza obligatia de plata privind creantele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptatite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere emisa de organele competente, potrivit legii;

b) **declaratia fiscala**, angajamentul de plata sau documentul întocmit de platitor prin care acesta declara obligatiile fiscale, în cazul în care acestea se stabilesc de catre platitor, potrivit legii”.

Codul de procedura fiscala:

"**Art. 114** - (1) Platile catre organele fiscale se efectueaza prin intermediul bancilor, trezoreriilor si al altor institutii autorizate sa deruleze operatiuni de plata.

(2) **Plata obligatiilor fiscale se efectueaza de catre debitori, distinct** pe fiecare impozit, taxa, contributie si alte sume datorate bugetului general consolidat, inclusiv majorari de întârziere. Dispozitiile art. 1093 din Codul civil se aplica în mod corespunzator.

(2¹) **Debitorii vor efectua plata impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat**, prevazute prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, **într-un cont unic**, prin utilizarea unui ordin de plata pentru Trezoreria Statului pentru obligatiile datorate bugetului de stat si a unui ordin de plata pentru Trezoreria Statului pentru celelalte obligatii de plata.

(2²) **Distribuirea sumelor din contul unic se face de organul fiscal competent, distinct pe fiecare buget sau fond, dupa caz, proportional cu obligatiile datorate.**

(2³) **În cazul în care suma platita nu acopera obligatiile fiscale datorate, distribuirea, în cadrul fiecarui buget sau fond, pe tip de impozit, contributie sau alta suma reprezentând creanta fiscala se face mai întâi pentru impozitele si contributiile cu retinere la sursa si apoi pentru celelalte obligatii fiscale**, proportional cu obligatiile datorate.

(2⁴) Metodologia de distribuire a sumelor platite în contul unic si de stingere a obligatiilor fiscale **se aproba prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.**

(2⁵) Plata obligatiilor fiscale, altele decât cele prevazute la alin. (2¹), se efectueaza de catre debitori, distinct pe fiecare impozit, contributie si alte sume datorate bugetului general consolidat.

(3) În cazul stingerii prin plata a obligatiilor fiscale, momentul platii este:

a) în cazul platilor în numerar, data înscrisa în documentul de plata eliberat de organele sau persoanele abilitate de organul fiscal; (...);

c) în cazul platilor efectuate prin decontare bancara, data la care bancile debiteaza contul platitorului pe baza instrumentelor de decontare specifice, astfel cum aceasta informatie este transmisa prin mesajul electronic de plata de catre institutia bancara initiatoare, potrivit reglementarilor specifice în vigoare, cu exceptia situatiei prevazute la art. 121, data putând fi dovedita prin extrasul de cont al contribuabilului; (...).

"**Art.115** - (1) Daca un contribuabil datoreaza mai multe tipuri de impozite, taxe, contributii si alte sume reprezentând creante fiscale prevazute la art. 21 alin. (2) lit. a), iar suma platita nu este suficienta pentru a stinge toate datoriile, atunci **se sting datoriile corelative aceluia tip de creanta fiscala principala pe care o stabileste contribuabilul sau care este distribuita, potrivit prevederilor art. 114, de catre organul fiscal competent**, dupa caz, stingerea efectuându-se, de drept, în urmatoarea ordine:

a) sumele datorate în contul ratei din luna curenta din graficul de plata a obligatiei fiscale pentru care s-a aprobat esalonare la plata, precum si majorarea de întârziere datorata în luna curenta din grafic sau suma amânata la plata, împreuna cu majorarile de întârziere datorate pe perioada amânării, în cazul în care termenul de plata se împlineste

în luna curentă, precum și obligațiile fiscale curente de a căror plată depinde menținerea valabilității înlesnirii acordate;

b) obligațiile fiscale principale sau accesorii, în ordinea vechimii, cu excepția cazului în care s-a început executarea silită, când se aplică prevederile art. 169 în mod corespunzător. În cazul stingerii creanțelor fiscale prin dare în plată se aplică prevederile art. 175 alin. (4¹).

c) sumele datorate în contul următoarelor rate din graficul de plată a obligației fiscale pentru care s-a aprobat esalonare, până la concurența cu suma esalonată la plată sau până la concurența cu suma achitată, după caz, precum și suma amânată la plată împreună cu majorările de întârziere datorate pe perioada amânării, după caz;

d) obligațiile cu scadențe viitoare, la solicitarea contribuabilului.

(2) Vechimea obligațiilor fiscale de plată se stabilește astfel:

a) în funcție de scadența, pentru obligațiile fiscale principale;

b) în funcție de data comunicării, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de organele competente, precum și pentru obligațiile fiscale accesorii;

c) în funcție de data depunerii la organul fiscal a declarațiilor fiscale rectificative, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de contribuabil.”

In ceea ce privește modalitatea de calcul a accesoriilor aferente obligațiilor salariale în suma totală de x lei, prevederile art. 119 și art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere”.

“Art. 120 - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv”.

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezultă că declarațiile depuse de contribuabili reprezintă titluri de creanță prin care se stabilesc și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, motiv pentru care, organul fiscal are obligația de a le înregistra în baza sa de date.

Totodată, un contribuabil are obligația de a plăti distinct, la termenele legale, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat, în speța obligațiile fiscale, stabilite și individualizate prin declarațiile depuse.

În ceea ce privește modalitatea de stingere a obligațiilor fiscale, aceasta se efectuează cu respectarea prevederilor Codului de procedură fiscală, coroborate cu dispozițiile Ordinului președintelui ANAF nr. 1314/2007 privind impozitele, contribuțiile și alte sume reprezentând creanțe fiscale care se plătesc de contribuabili într-un cont unic.

Astfel, prin dispozițiile Ordinului președintelui ANAF nr. 1314/2007 privind impozitele, contribuțiile și alte sume reprezentând creanțe fiscale, care se plătesc de contribuabili într-un cont unic s-a aprobat metodologia de distribuire și de stingere, atât a obligațiilor fiscale plătite integral și la termen de contribuabilii care nu înregistrează restante de plată, cât și cea a obligațiilor fiscale pentru contribuabilii care înregistrează obligații fiscale restante de plată, precum și a celor plătite în quantum mai mic decât obligațiile fiscale datorate și modalitatea de stingere a acestora, respectiv:

“6. Suma virata în contul unic reprezentând obligatii fiscale prevazute de Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 1294/2007, datorata bugetului de stat, se distribuie de catre organul fiscal competent pe tipuri de obligatii fiscale datorate, conform sumelor stabilite în titlurile de creanta emise în conditiile legii si pentru care se efectueaza plata. Distribuirea astfel efectuata va sta la baza stingerii obligatiei fiscale respective.

7. În cazul obligațiilor fiscale datorate bugetelor asigurărilor sociale și fondurilor speciale prevăzute de același act normativ, distribuirea sumei plătite în contul unic se va face de către organul fiscal competent, **pe tipuri de obligații fiscale datorate fiecărui buget sau fond, conform sumelor stabilite în titlurile de creanță emise în condițiile legii și pentru care se efectuează plata. Distribuirea astfel efectuată va sta la baza stingerii obligației fiscale respective.**

8. Dupa efectuarea distribuirii, organul fiscal competent va efectua stingerea obligatiilor fiscale ale contribuabililor conform prevederilor art. 115 alin. (1) si (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

9. Metodologia de distribuire si de stingere a sumelor platite în contul unic de catre contribuabilii care înregistreaza obligatii fiscale restante, precum si a celor platite în quantum mai mic decât obligatiile fiscale datorate de catre contribuabili se aplica, conform prevederilor art. III alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 47/2007 privind reglementarea unor masuri financiar-fiscale, începând cu data de 1 ianuarie 2008.

10. **În situația în care contribuabilul care a efectuat plata în contul unic înregistrează obligatii fiscale restante la bugetul de stat, respectiv la bugetele contributiilor sociale, organul fiscal competent va proceda la distribuirea sumelor achitate astfel:**

a) pentru bugetul de stat, suma virata în contul unic va fi distribuita potrivit prevederilor pct. 2. Stingerea sumelor distribuite pe tipuri de obligatii fiscale va fi efectuata de catre organul fiscal competent, conform art. 115 alin. (1)-(3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare;

b) pentru bugetele asigurărilor sociale si fondurilor speciale, suma virata în contul unic va fi distribuita potrivit prevederilor pct. 3. Stingerea sumelor distribuite pe tipuri de obligatii fiscale va fi efectuata de catre organul fiscal competent, conform art. 115 alin. (1)-(3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Din fisa sintetica anexata la dosarul cauzei rezulta ca societatea figureaza cu sume achitate in contul unic, redistribuite in functie de sumele declarate de societate ca fiind datorate.

In evidenta fiscala figureaza cu sume achitate in plus in data de 22.09.2015, data pana la care organele de inspectie fiscala au calculat accesoriile aferente in suma de x lei.

In speta, intrucat contestatara nu a declarat pentru doamna x obligatiile de plata aferente lunii octombrie 2011 in contul obligatiilor salariale si nu rezulta din evidenta fiscala ca a achitat integral si la termen obligatiile fiscale stabilite ca datorate prin decizia atacata, organul fiscal a aplicat corect prevederile legale referitoare la ordinea de stingere a creantelor, precum si cele cu privire la modul de distribuire a sumelor achitate in contul unic si a calculat obligatii fiscale accesorii.

În ceea ce privește cuantumul debitelor asupra cărora au fost calculate accesoriile, din documentele existente la dosarul cauzei și din fișa sintetică de evidență pe platitor editată la data de 26.10.2015, rezultă că organele fiscale au stabilit debite noi de natură impozitului pe salarii și a contribuțiilor pentru bugetele asigurărilor sociale și fondurilor speciale pentru veniturile aferente lunii octombrie 2011 realizate de doamna X și au calculat accesoriile aferente diferențelor în plus față de cele declarate de societate prin declarațiile fiscale "112".

Astfel, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei afirmatia societății privind achitarea integrală și la termen a obligațiilor datorate în condițiile în care nu a depus declarația rectificativă, având în vedere următoarele considerente:

- din fișa sintetică de evidență pe platitor rezultă că societatea nu a declarat prin declarația fiscală rectificativă 112 aferentă lunii octombrie 2011, diferențe de obligații de plată principale reprezentând impozit pe salarii și contribuții pentru bugetele asigurărilor sociale și fondurilor speciale în suma totală de X lei, iar plățile obligațiilor fiscale datorate bugetelor asigurărilor sociale și fondurilor speciale au fost înregistrate în evidență pe platitor și au stins obligații fiscale în conformitate cu art.114 și art.115 din Codul de procedură fiscală, coroborate cu dispozițiile Ordinului președintelui ANAF nr. 1314/2007;

- prin Ordinul președintelui ANAF nr. 1314/2007 a fost stabilită și modalitatea de distribuire și de stingere a sumelor achitate de contribuabili în contul unic, inclusiv pentru obligațiile fiscale restante și pentru cele plătite în cuantum mai mic decât sumele declarate, aceasta fiind efectuată în ordinea prevăzută la art. 115, iar vechimea obligațiilor fiscale de plată stabilindu-se în funcție de scadența, pentru obligațiile fiscale principale, respectiv de data depunerii la organul fiscal a declarațiilor fiscale, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de contribuabil.

- chiar și în situația depunerii unei declarații rectificative cu majorare de obligații fiscale salariale s-ar fi datorat suma de X lei reprezentând diferențele de creanțe fiscale accesoriile aferente impozitului pe salarii și a contribuțiilor nedeclarate, fiind rezultatul aplicării procedurii de corectare în cazul depunerii declarațiilor rectificative cu suplimentarea obligației fiscale prevăzută de OMFP nr.144/2012.

Ca atare, se reține că în materia stingerii obligațiilor fiscale, plățile curente ale contribuabililor nu pot stinge obligațiile fiscale curente decât în măsura în care nu există obligații fiscale restante; altminteri, independent de voința contribuabililor, operează de drept stingerea obligațiilor fiscale în ordinea vechimii, motiv pentru care plățile curente vor stinge mai întâi obligațiile fiscale restante în ordinea vechimii și suma rămasă va fi utilizată pentru stingerea obligațiilor curente.

Având în vedere cele reținute, în baza dispozițiilor art.279 alin.1 din Codul de procedură fiscală, aprobat prin Legea nr. 207/20.07.2015, coroborat cu pct.11.1, lit.a) din OPANAF 3741/2015, potrivit căruia "contestația poate fi respinsă ca: "a) neîntemeiată, în situația în care argumente de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat", urmează să fie **respinsă ca neîntemeiată** contestația pentru suma totală de X lei, reprezentând impozitul pe salarii și contribuțiile sociale în suma de X lei și accesoriile aferente în suma de X.

3.5. Referitor la impozitul pe veniturile din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile în suma de X lei (din totalul în suma de X lei înscrisă în decizia atacată)

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect diferenta suplimentara de impozit pe veniturile din activitati desfasurate in baza contractelor/conventiilor civile, in conditiile in care societatea nu aduce argumente care sa combata constatarile organului de inspectie fiscala.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/18.12.2015, emisa de Administratia Sector 5 a Finantelor Publice, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

- societatea a calculat si retinut la momentul platii veniturilor un impozit in suma de x lei si a declarat un impozit in suma de x lei;

- societatea a incheiat cu colaboratorii sai persoane fizice contracte de comision, ce au avut ca obiect „desfasurarea de catre comisionar a unei activitati de intermediere privind incheierea contractelor de asigurare pe teritoriul tarii” si nu a constituit si declarat impozitul pe veniturile din activitatile desfasurate in baza contractelor de comision in lunile martie 2010 si mai 2012 pentru sumele achitate domnului x, precum si in perioada iulie 2010-martie 2011 pentru sumele achitate domnului x.

De asemenea, societatea a constituit sume in contabilitate reprezentand cota de 16% calculata asupra veniturilor obtinute de agentii de brokeraj(comisionari), dar nu le-a declarat pe perioada iulie 2011-decembrie 2011.

Organele de inspectie au constatat ca in perioada aprilie 2012 si august 2012-ianuarie 2013 a declarat obligatii mai mari la impozit pe veniturile din activitati desfasurate in baza contractelor/conventiilor civile, pe care le-a diminuat la acest impozit si le-a repus la impozitul pe veniturile obtinute de persoane fizice nerezidente.

Urmarea constatarilor au stabilit ca societatea datoreaza pe perioada 2009-2013 o diferenta de impozit pe veniturile din activitati desfasurate in baza contractelor/conventiilor civile in suma de x lei.

Contestatarul arata ca a declarat si virat din eroare impozitul pe veniturile din activitati desfasurate in baza contractelor/conventiilor civile la categoria de impozit pe venit din valorificarea bunurilor in regim de consignatie, fara a prezenta nicio situatie a obligatiilor constituite eronat, fara a face referire la nicio suma suplimentar stabilita drept nedatorata ori vreo prevedere legala in sustinere si nu prezinta niciun document care sa rezulte o situatie contrara fata de cea constatata de organele de inspectie fiscala.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 52, din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, in vigoare in :

„ **Art. 52 (1)** *Plătitorii următoarelor venituri au obligația de a calcula, de a reține și de a vira impozit prin reținere la sursă, reprezentând plăți anticipate, din veniturile plătite:*

a) *venituri din drepturi de proprietate intelectuală;*

b) *venituri din vânzarea bunurilor în regim de consignatie;*

c) *venituri din activități desfășurate în baza contractelor de agent, comision sau mandat comercial;*

d) venituri din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil; “

Norme metodologice:

“66¹. *Persoanele fizice care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală, din vânzarea bunurilor în regim de consignatie, precum și din activități desfășurate în baza contractelor de agent, comision sau mandat comercial, contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil și de expertiză contabilă și*

tehnică, judiciară și extrajudiciară, au dreptul să opteze pentru impunerea venitului brut cu cota de 16%, impozitul fiind final, potrivit art. 78 din Codul fiscal."

În temeiul acestor prevederi legale, se reține ca asupra veniturile din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile, aceasta trebuia să constituie impozitul aferent, cum în mod legal au procedat organele de inspecție fiscală.

Argumentul contestatarii potrivit căruia a declarat și virat din eroare impozitul pe veniturile din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile la categoria de impozit pe venit din valorificarea bunurilor în regim de consignatie nu poate fi reținut întrucât pe de o parte debitul a fost repus de organul de inspecție fiscală la impozitul pe veniturile din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile așa cum rezultă din anexa nr.x la RIF, iar plata nu are relevanță în stabilirea diferenței de impozit ci în calculul accesoriilor aferente. De altfel, contestatara nu contestă cuantumul diferenței de impozit stabilit cu titlu de impozit pe veniturile din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile.

Având în vedere cele de mai sus, precum și pentru faptul că contestatara nu aduce niciun argument de fond în susținerea contestației care să fie justificat cu documente pe baza de dispoziții legale, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, contestația formulată pentru impozitul pe venituri din activități desfășurate în baza convențiilor/contractelor civile în suma de **x lei**, urmează să fie **respinsă ca neîntemeiată**.

3.6. Referitor la accesorii aferente impozitului pe veniturile din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile în suma de x lei (dobânzi de întârziere în suma de x lei + penalități de întârziere în suma de x lei)

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect suplimentar de plată accesorii în suma de x lei, în condițiile în care, pe de o parte, la pct. 3.5. ale prezentei decizii s-au reținut ca fiind datorate debitele asupra cărora au fost calculate accesoriile contestate, iar, pe de altă parte, societatea a efectuat plata într-un alt cont bugetar și nici nu face dovada depunerii unei cereri de compensare sau de îndreptare a erorilor din documentele de plată care să modifice situația existentă în evidența pe platitor.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată de inspecția fiscală nr.x/18.12.2015 s-au stabilit în sarcina societății accesorii în suma de x lei aferente obligațiilor de plată stabilite suplimentar în suma de x lei. Accesoriile au fost calculate pentru perioada decembrie 2009-decembrie 2014.

Contestatara arată că nu datorează accesoriile aferente impozitului pe veniturile din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile, întrucât consideră că impozitul a fost achitat la bugetul de stat.

In drept, potrivit dispozițiilor art. 119 și art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

"Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadentă de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere."

"Art. 120 - (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadentă și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv."

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de întârziere se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv."

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen obligatii fiscale accesorii de la data scadentei creantei fiscale pana la data stingerii acesteia.

Contestatară precizeaza ca nu datoreaza accesorii in suma de x lei aferente platilor efectuate eronat in contul de virament al impozitului pe venitul din valorificarea bunurilor in regim de consignatie.

Din documentele existente la dosarul cauzei reiese ca societatea contestatară nu a întreprins in termenul legal niciun demers in vederea corectarii acestor documente de plata ce trebuiau virate in contul impozitului pe veniturile din activitati desfasurate in baza conventiilor/contractelor civile incheiate potrivit Codului civil desi avea aceasta posibilitate.

Referitor la virarea eronata de catre contestatară a obligatiilor de plata in alt cont bugetar se retin urmatoarele:

Referitor la modul de îndreptare a erorilor din documentele de plata întocmite de platitor, prin Codul de procedura fiscala se precizeaza ca aceasta se poate efectua de catre organul fiscal, la cererea debitorului, in acest caz plata fiind considerata valabila de la momentul efectuării acesteia, cu conditia **debitarii contului platitorului si a creditarii unui cont bugetar.**

In cazul in care platitorul mentioneaza alt cont bugetar decat cel corect, devin aplicabile dispozitiile art. 114 alin. (4) si (6) din Codul de Procedura Fiscala, potrivit carora, debitorul poate cere organului fiscal îndreptarea erorilor din documentele de plata in termen de 5 ani de la întocmirea lor, sub sanctiunea decaderii.

Daca cererea de îndreptare a erorilor din documentele de plata se depune in termen de 5 ani, atunci plata va fi considerata ca facuta in termen (adica la momentul la care a fost platita), cu conditia debitarii contului contribuabilului si a creditarii unui cont bugetar.

Daca cererea se depune dupa implinirea termenului de 5 ani, atunci opereaza decaderia din dreptul de a solicita îndreptarea, iar consecinta este ca sumele nu vor figura ca fiind achitate in contul bugetar corespunzator, iar obligatiile fiscale scadente vor fi considerate neachitate in termen, astfel incat organul fiscal va fi îndreptatit sa stabileasca obligatii de plata accesorii potrivit art. 119 alin. (1) din Codul de Procedura Fiscala.

Intrucat contestatară nu face dovada ca a solicitat îndreptarea erorilor din documentele de plata in termenul legal, acest aspect a condus la neinregistrarea platilor efectuate in contul bugetar corespunzator, respectiv la neachitarea integrala si la termen a obligatiilor fiscale datorate.

Avand in vedere ca societatea nu a achitat obligatiile fiscale datorate in suma de x lei, organul fiscal a calculat in mod corect si legal accesorii aferente impozitului pe veniturile din activitati desfasurate in baza conventiilor/contractelor civile in suma de x lei.

Astfel, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei afirmatia societatii privind achitarea integrala si la termen a obligatiilor datorate, dar declarate si virate eronat in alt cont bugetar, avand in vedere urmatoarele considerente:

- nu face dovada ca a achitat impozitul pe veniturile din activitati desfasurate in baza contractelor/conventiilor civile in suma de x lei si nu a adus niciun argument legal ori document prin care sa argumenteze ca nu datoreaza accesorii in suma de x lei;

- desi considera ca a achitat integral obligatiile la bugetul de stat, platile invocate nu au fost efectuate in contul impozitului pe veniturile din activitati desfasurate in baza conventiilor/contractelor civile incheiate potrivit Codului civil, iar contestatara nu face dovada ca a corectat documentele de plata in interiorul termenului de prescriere si nu face dovada depunerii unei cereri de compensare

- organul fiscal nu are competenta legala sa intervina asupra incasarilor in trezorerie, sumele se incaseaza asa cum este dispus de banca platitorului si care se evidentiaza in evidenta pe platitor, asa cum au fost prelucrate documentele de plata, intocmite de contribuabili si operate de catre bancile contribuabililor.

Prin urmare, avand in vedere pe de o parte ca societatea nu si-a achitat la termenele scadente obligatiile fiscale, iar pe de alta parte potrivit dispozitiilor legale precitate pentru neachitarea sau achitarea cu intarziere a obligatiilor fiscale, aceasta datoreaza obligatii fiscale accesorii de la data scadentei pana la data stingerii prin platile efectuate in contul impozitului pe veniturile din activitati desfasurate in baza conventiilor/contractelor civile, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalae*.

Fata de cele prezentate, contestatia formulata, urmeaza sa fie **respinsa ca neintemeiata** pentru accesorii aferente impozitului pe venituri din din activitati desfasurate in baza conventiilor/contractelor civile in suma de **x lei**.

3.7. Referitor la suma de x lei reprezentand CASS individuală datorate de persoanele care realizeaza venituri din activități independente in suma de x lei si accesorii aferente in suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca organul fiscal a stabilit corect obligatia de plata a contributiei de asigurari sociale de sanatate in suma de x lei pana la 01.07.2012, in conditiile in care baza de impunerea acestei contributii o constituie veniturile care se supun impozitului pe venit și care au făcut obiectul capitolelor anterioare din prezenta decizie.

In fapt, pe perioada iulie 2010-iunie 2012, organele de inspectie fiscala au calculat in sarcina societatii obligatia de plata a CASS in suma de x lei pentru veniturile realizate de persoane care realizeaza venituri din activitati independente in baza contractelor de comision (agenti brokeraj).

Contestatara sustine ca pentru platile efectuate catre asistentii in brokeraj nu avea obligatia retinerii CASS pana la data de 30.06.2012 si invoca in sustinere prevederile art. 296²¹ coroborat cu art. 296²⁴ din Codul fiscal, având în vedere modificările aduse prin O.U.G. nr. 125/2011 concomitent cu abrogarea O.U.G. nr. 58/2010.

In drept, in ceea ce priveste contributia de asigurari sociale de sanatate (CASS) datorata de angajator si retinuta de la asigurati, sunt incidente prevederile art. 257 si art.

258 din Legea nr. 95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, cu modificarile si completarile ulterioare, conform carora:

"Art. 257. - (1) Persoana asigurata are obligatia platii unei contributii banesti lunare pentru asigurarile de sanatate, cu exceptia persoanelor prevazute la art. 213 alin. (1).

(2) Contributia lunara a persoanei asigurate se stabileste sub forma unei cote de 6,5%, care se aplica asupra:

a) veniturilor din salarii sau asimilate salariilor care se supun impozitului pe venit.

b) **veniturilor impozabile realizate de persoane care desfășoară activități independente care se supun impozitului pe venit; dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția, aceasta nu poate fi mai mică decât cea calculată la un salariu de bază minim brut pe țară, lunar. (...)"**

"(7) Obligația virării contribuției de asigurări sociale de sănătate revine persoanei juridice sau fizice care plătește asiguraților veniturile prevăzute la alin. (2) lit. a), d) și e), respectiv asiguraților pentru veniturile prevăzute la alin. (2) lit. b), c) și f)."

Potrivit dispozițiilor OUG nr. 58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal :

"Art. III. - (1) Orice venituri de natură profesională, altele decât cele salariale, se impozitează cu cota de impozit pe venit.

(2) Asupra veniturilor prevăzute la alineatul precedent se datorează contribuțiile individuale de asigurări sociale, asigurări sociale de sănătate și asigurări de șomaj.

(3) Baza de calcul la care se aplică aceste contribuții este limitată la 5 salarii medii brute pe economie la nivelul salariului mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale.

(4) Obligația declarării, calculului, reținerii și plății contribuțiilor prevăzute la alineatul precedent revine plătitorului de venit, în conformitate cu prevederile legale în vigoare."

Potrivit normelor metodologice de aplicare a prevederilor art. III din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale:

"Art. 1. - (1) Prin sintagma venituri de natură profesională, altele decât cele salariale, denumite în continuare venituri de natură profesională, prevăzută la art. III alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale, denumită în continuare ordonanță de urgență, se înțelege veniturile realizate de o persoană fizică din orice alte activități decât activitățile definite ca dependente potrivit art. 7 alin. (1) pct. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, activități desfășurate de această persoană în afara unei relații de angajare."

În conformitate cu dispozițiile art. 7 alin. 1, art. 46 alin. 1, art.52, art. 55, art. 78 și art. 79 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct. 18, 19, 66 și 67 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004:

"Art. 7. - (1) În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație:

1. activitate - orice activitate desfășurată de către o persoană în scopul obținerii de venit;

2. activitate dependentă - orice activitate desfășurată de o persoană fizică într-o relație de angajare;

(2) Criteriile care stabilesc dacă o activitate desfășurată de o persoană fizică reprezintă o activitate dependentă sau independentă sunt prevăzute în norme..”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus rezultă că pana la data de 01.07.2012 obligația virării contribuției pentru asigurările sociale de sănătate revine persoanei juridice sau fizice care angajează persoane pe bază de contract individual de muncă ori în baza unui statut special prevăzut de lege, precum și persoanelor fizice, după caz. Persoanele juridice sau fizice la care își desfășoară activitatea asigurării sunt obligate să depună lunar la casele de asigurări alese în mod liber de asigurați declarații nominale privind obligațiile ce le revin față de fond și dovada plății contribuțiilor. Prevederile de mai sus se aplică și persoanelor care exercită profesii libere sau celor care sunt autorizate, potrivit legii, să desfășoare activități independente.

Astfel, sumele reprezentând venituri realizate din activități independente, se regăsesc între drepturile enumerate de legiuitor în articolele de lege invocate și prin urmare, contribuția pentru asigurările sociale de sănătate datorată de angajator se calculează prin aplicarea cotei în vigoare asupra acestor venituri având izvorul în relația contractuală.

Invocarea art. 296²¹ și 296²⁴ din O.U.G. nr. 125/2011 nu poate conduce la anularea obligațiilor de plată stabilite în sarcina contestatarii, întrucât dispozițiile legale sunt similare atât înainte cât și după 01.01.2012.

Având în vedere cele menționate, precum și faptul că față de cele constatate de organele de inspecție fiscală prin raportul de inspecție fiscală societatea nu prezintă în susținere argumente și documente din care să reiasă o altă situație decât cea constatată, în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că societatea avea obligația calculării, reținerii și virării contribuției pentru asigurările sociale de sănătate angajator pentru sumele plătite în perioada iulie 2010-iunie 2012 cu titlu de comisioane brokeraj, motiv pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma de **x lei reprezentand CASS individuală datorate de persoanele care realizează venituri din activități independente**, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.

Referitor la suma de **x lei** reprezentand dobânzi și penalități de întârziere aferente CASS individuală pentru venituri din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile datorată de angajator, stabilită de organele de inspecție fiscală prin decizia de impunere contestată în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul în suma de x lei, conform principiului de drept “**accessorium sequitur principale**”.

Astfel, având în vedere că a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de **SC XSRL** pentru suma de **x lei** reprezentand CASS individuală datorată de persoanele care realizează venituri din activități independente va fi respinsă ca și cererea privind accesoriile aferente în suma de **x lei**.

3.8.Referitor la suma de (-) x lei reprezentand impozit pe veniturile din consignatie

Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii 1 se poate investi cu solutionarea pe fond a acestui capat de cerere, in conditiile in care prin aceasta decizie nu au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare urmare inspectiei fiscale, iar contestatara nu demonstreaza vatamarea sa prin emiterea acestui act administrativ-fiscal.

In fapt, organele de inspectie fiscala nu au stabilit prin decizia nr. x/18.12.2015 obligatii fiscale de natura impozitului pe veniturile din valorificarea de bunuri in regim de consignatie, ci au constatat faptul ca societatea a declarat eronat in perioada iulie 2011-decembrie 2011 un impozit pe veniturile din valorificarea de bunuri in regim de consignatie in suma de x lei si a achitat aceasta suma.

In urma constatarii organul de inspectie fiscala a repus aceasta suma la impozitul pe veniturile din activitati desfasurate in baza contractelor/conventiilor civile rezultand astfel suma achitata in plus de x lei la impozitul pe veniturile din valorificarea de bunuri in regim de consignatie.

Prin Decizia nr. x/18.12.2015 nu a fost modificata baza de impunere la impozitul pe veniturile din valorificarea de bunuri in regim de consignatie aferent perioadei 01.12.2009 - 31.12.2014.

Prin contestatia formulata societatea nu precizeaza motivele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste impozitul pe veniturile din valorificarea de bunuri in regim de consignatie in suma de (-) x lei.

In drept, in conformitate cu dispozitiile art. 268 si art. 276 alin. (6) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

“Art.268- (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

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

“Art.276- (6) Organul de soluționare competent se pronunță mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar, când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se mai procedează la analiza pe fond a cauzei.”

Cu privire la indeplinirea conditiilor procedurale, pct.9.4. si pct.12.1. din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015 precizeaza:

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

“12. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 280 din Codul de procedură fiscală - Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

(...)

d) lipsită de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezată în dreptul sau interesul său legitim;

Intrucat prin Decizia nr. x/18.12.2015 nu au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare de natura impozitului pe veniturile din valorificarea de bunuri în regim de consignatie, iar contestatara nu demonstreaza ca a fost lezata in dreptul sau in interesul legitim prin emiterea acestui act administrativ fiscal, in temeiul art. 268 din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr. 207/20.07.2015 si pct. 12.1 lit. d) din OPANAF nr. 3741/2015, pentru acest capat de cerere, contestatia urmeaza a fi respinsa ca lipsita de interes.

In speta sunt incidente si dispozitiile art. 269 alin. (1) si art.276 din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr. 207/20.07.2015:

"Art.269- (1) **Contestatia** se formuleaza in scris si **va cuprinde:**

(...)

c) **motivele de fapt si de drept**".

"Art.276-(1) - - (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."

Avand in vedere ca **SC XSRL** nu a adus niciun argument de fapt si de drept din care sa rezulte ca a fost lezata in vreun fel prin emiterea deciziei nr. x/18.12.2015, in conditiile in care prin aceasta organele de inspectie fiscala nu au modificat baza de impunere si nu au stabilit diferente suplimentare de impozit pe venit, contestatia urmeaza a fi respinsa ca nemotivata **si lipsita de interes** pentru acest capat de cerere, respectiv pentru suma de **(-) x lei reprezentand impozit pe veniturile din consignatie**.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 7, art.19, art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 22, art. 85, art. 110, art. 114, art.115, art.119 si art.120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completările ulterioare si Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.1050/2004, art. 269, art.276, art.279 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr. 207/20.07.2015

DECIDE

1.Respinge in parte ca **neintemeiata** contestatia formulata de **SC XSRL** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/18.12.2015 emisa de Administratia Sector 5 a Finantelor Publice prin care s-au stabilit diferente suplimentare de obligatii fiscale în sumă totală de **x lei** reprezentand:

- x lei-impozit pe profit;
- x lei- accesorii aferente impozitului pe profit;
- x lei - impozit pe salarii si contributi sociale;
 - x lei - accesorii aferente impozitului pe salarii si contributiilor sociale
- x lei - CASS individuală datorate de persoanele care realizeaza venituri din activități independente;

-x lei- accesorii aferente CASS individuală datorate de persoanele care realizeaza venituri din activități independente;

-x lei - impozit pe veniturile din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile;

- x lei - dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile;

2. Respinge în parte ca fiind **fara obiect** contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. x/18.12.2015 pentru suma de **x lei**.

3. Respinge în parte ca **nemotivata** contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. x/18.12.2015 pentru suma de **x lei** reprezentând :

-impozit pe salarii și contribuții sociale în suma de x lei;

- impozitul pe veniturile persoanelor fizice nerezidente în suma de x lei;

- accesorii aferente obligațiilor salariale și impozitului pe veniturile persoanelor fizice nerezidente în suma de x lei;

4. Respinge ca **lipsita de interes** contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. x/18.12.2015 pentru suma de **(-) x lei** reprezentând impozit pe veniturile din consignatie.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul București.