

## DECIZIA NR.2178

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de A.J.F.P.-Inspectie Fiscala prin adresa, inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de Societatea X.

Societatea X contesta partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie Fiscala si are ca obiect suma totala care se compune din:

- impozit pe profit;
- dobanzi aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata;
- TVA
  - dobanzi aferente TVA de plata;
  - penalitati de intarziere aferente TVA de plata;
  - contributia angajatorului la asigurarile sociale de stat;
  - dobanzi aferente contributiei angajatorului la asigurarile sociale de stat;
  - penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la asigurarile sociale de stat;
  - contributia individuala la asigurarile sociale de stat;
  - dobanzi aferente contributiei individuale la asigurarile sociale de stat;
  - penalitati de intarziere aferente contributiei individuale la asigurarile sociale de stat;
  - contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale;
  - dobanzi aferente contributiei angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale;
  - penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale;
  - contributia angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj;
  - dobanzi aferente contributiei angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj;
  - penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj;
  - contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj;
  - dobanzi aferente contributiei individuale la bugetul asigurarilor pentru somaj;
  - penalitati de intarziere aferente contributiei individuale la bugetul asigurarilor pentru somaj ;
  - contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
  - dobanzi aferente contributiei la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
  - penalitati de intarziere aferente contributiei la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
  - contributia angajatorului la asigurarile sociale de sanatate
  - dobanzi aferente contributiei angajatorului la asigurarile sociale de sanatate;
  - penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la asigurarile sociale de sanatate;

- contributia individuala la asigurarile sociale de sanatate;
- dobanzi aferente contributiei individuale la asigurarile sociale de sanatate;
- penalitati de intarziere aferente contributiei individuale la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia angajatorului la fondul pentru concedii medicale;
- dobanzi aferente contributiei angajatorului la fondul pentru concedii medicale;
- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la fondul pentru concedii medicale;
- impozit pe veniturile din salarii;
- dobanzi aferente impozitului pe veniturile din salarii ;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, avand in vedere ca Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice a fost comunicata societatii, prin remiterea acesteia contribuabilului sub semnatura conform adresei existente in copie la dosarul contestatiei iar contestatia a fost depusa la posta, conform plicului existent la dosar si inregistrata la A.J.F.P, conform stampilei registraturii acestei institutii aplicata pe contestatie, aflata in original la dosarul contestatiei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269, art.270 alin.(1) si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala,cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de Societatea X.

I.Societatea X, reprezentata legal imputernicit, formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice si Raportului de inspectie fiscala, contesta partial sumele stabilite prin actul administrativ fiscal respectiv obligatiile fiscale suplimentare din care impozit pe profit si accesorii aferente, TVA si accesorii aferente, impozit pe venit si contributii sociale si accesorii aferente si solicita anularea partiala a actul administrativ fiscal contestat precum si restituirea sumelor contestate.

In sustinerea contestatiei, societatea contestatoare invoca urmatoarele motive:

A).Nerespectarea procedurii de desfasurare a inspectiei fiscale;

Societatea contestatoare sustine ca actul administrativ fiscal contestat este nul in ceea ce priveste impozitul pe venit si contributiile sociale avand in vedere ca avizul de inspectie fiscala prin care s-a dispus verificarea declaratiilor fiscale si a operatiunilor relevante privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente perioadei 1 iulie 2013-31 decembrie 2014 i-a fost comunicat in 2016.

Considera ca, in conformitate cu prevederile art.102 din Codul de procedura fiscala in vigoare pana la data de 31.12.2015, avizul se comunica la inceperea controlului in cazul extinderii inspectiei fiscale pentru perioade, impozite, taxe si contributii .Luand in considerare faptul ca orice extindere a inspectiei fiscale trebuie comunicata contribuabililor prin intermediul avizelor de inspectie fiscala , rezulta prin asimilare ca modalitatea de desfasurare a acesteia impune pasi administrativi similari celor care trebuie urmati in cazul debutului inspectiei fiscale generale sau partiale.Societatea contestatoare sustine ca in conformitate cu prevederile art.102 din Codul de procedura fiscala , data inceperii inspectiei fiscale este data mentionata in registrul unic de control; invoca prevederile art.3 din Legea nr. 252/2003 privind registrul unic de control si sustine ca organele de inspectie

fiscala nu au respectat prevederile legislatiei aplicabile si nu au consemnat elementele obligatorii referitoare la controlul fiscal în registrul unic de control al societatii la momentul extinderii acestuia asupra impozitului pe veniturile din salarii si contributiilor sociale.

Societatea contestatoare considera ca lipsa oricaror consemnari referitoare la extinderea inspectiei fiscale asupra impozitului pe venit si contributiilor sociale induce ideea ca aceste verificari nu s-au desfasurat în fapt, singurele obligatii fiscale care pot fi supuse controlului sunt cele mentionate în Avizul de inspectie, respectiv impozitul pe profit si TVA. Desfasurarea activitatii de inspectie fiscala trebuie sa se realizeze prin indeplinirea prevederilor Codului de procedura fiscala si a Legii nr. 252/2003 privind registrul unic de control.

B). Pe fondul cauzei societatea contestatoare prezinta in sustinere urmatoarele argumente:

1. Neaplicarea corecta a prevederilor Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal referitoare la regimul fiscal aplicabil cheltuielilor cu transportul la si de la locul de munca si anume:

Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca decontarea transportului la si de la locul de munca este guvernata de prevederile art. 55, alin. (4), lit. f) din Codul fiscal, considerand sumele acordate de societate pentru transport ca reprezentand venituri de natura salariala.

Societatea contestatoare sustine ca a respectat prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal si arata ca decontarea contravalorii transportului la si de la locul de munca pentru salariatii precum si la nivelul companiilor Grupului, s-a efectuat in conformitate cu dispozitiile contractelor colective de munca. Ca atare, societatea suporta pentru angajatii sai o parte din costul ocazionat cu transportul personalului nelocalnic care face naveta pe o raza cuprinsa între minimum 5 kilometri si maximum 100 kilometri, raportat la localitatea locului de munca. Decontarea se acorda prin alocarea unei sume/kilometru, la solicitarea scrisa a salariatului. Valoarea decontata per kilometru a fost stabilita în urma realizarii unui studiu cu privire la preturile practicate de transportatorii autorizati în domeniu, intervalul stabilit in acest sens fiind situat între 0,18 - 1,25 lei/kilometru, conform analizei interne inaintate spre aprobare managementului Grupului (Anexa nr. 8). Conform prevederilor contractului colectiv de munca, decontarea cheltuielilor cu transportul la si de la locul de munca se realizeaza în baza cererii scrise a angajatului si a cartii sale de identitate, care face dovada domiciliului. De asemenea, la decontarea acestor sume se tine cont si de numarul de zile efectiv lucrate de angajat în decursul unei luni, determinat pe baza pontajului depus; invoca prevederile art. 55 alin. (4) lit. a) si art. 296<sup>15</sup> lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si sustine ca in cazul decontarii cheltuielilor cu transportul la si de la locul de munca se iau in considerare prevederile contractului colectiv de munca existente la nivelul grupului (Anexa nr. 9). Societatea considera ca cererea scrisa realizata de salariatii societatii, sustinuta de dovada domiciliului si bazata pe prevederile obligatorii ale contractului colectiv de munca, reprezinta conditiile prin care se poate realiza decontarea acestor cheltuieli, Codul fiscal nementionand obligativitatea prezentarii unui document specific. Introducerea de catre societate în contractul colectiv de munca a unei cerinte de prezentare a abonamentului lunar sau a altui document similar nu ar fi facut decat sa creasca gradul de birocratizare al ducerii la îndeplinire a acestei masuri, or scopul oricarei societati comerciale este de reducere a eforturilor si costurilor. Considera ca cererea scrisa realizata de salariatii societatii, sustinuta de dovada domiciliului si bazata pe prevederile obligatorii ale contractului colectiv de munca, este documentul justificativ pentru inregistrarea în contabilitate a cheltuielilor cu transportul la si de la locul de munca. Codul fiscal nu

prevede obligativitatea decontării cheltuielilor cu transportul la și de la locul de muncă doar prin prezentarea unui abonament lunar valid emis de prestatorii autorizați, lipsa unui astfel de document atrăgând nedecontarea contravalorii acestor cheltuieli sau impozitarea acestora la nivelul angajatului. Sintagma „la nivelul unui abonament lunar” denota intenția legiuitorului de a considera neimpozabile din punct de vedere al veniturilor salariale, cheltuielile efectuate în cuantumul valoric al unui abonament lunar de transport pe mijloacele de transport în comun, însă fără a condiționa neimpozitarea acestora de prezentarea efectivă a unui astfel de abonament.

Societatea susține că, o asemenea abordare ar avea un caracter discriminatoriu față de angajații care ar realiza naveta la și de la locul de muncă utilizând autoturismul personal, această categorie de salariați nefiind capabilă să prezinte abonamente lunare. Condiționarea decontării cheltuielilor de transport de existența unui abonament lunar nu era realizabilă, atât din perspectiva inexistenței unui astfel de abonament pentru această categorie de angajați cât și din obligativitatea societății, asumată prin contractul colectiv de muncă, de a trata în mod egal toți salariații săi.

Totodată societatea contestatoare susține că baza legală indicată de echipa de inspecție fiscală respectiv art. 55, alin. (4), lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, este aplicabilă unor categorii speciale de salariați respectiv cadrelor militare, poliștilor și personalului civil care se deplasează la și de la locul de muncă și pentru care nu se poate acorda o locuință de serviciu sau nu se poate suporta contravaloarea chiriei, conform următoarelor acte legislative și pentru care decontarea contravalorii transportului la și de la locul de muncă se realizează la nivelul unui abonament lunar în situația în care nu se poate asigura locuința de serviciu.

Astfel, societatea contestatoare consideră că organele de inspecție fiscală au aplicat în mod incorect legislația specifică situației, neavând cadrul legal necesar pentru a stabili sume suplimentare în sarcina societății.

2. Neaplicarea în mod corect a prevederilor Codului fiscal referitoare la deductibilitatea la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor referitoare la primele de asigurare;

Cu privire la acest capăt de cerere societatea contestatoare susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile cu serviciile de asigurare de încălcare a fidelității în conformitate cu prevederile art. 21, alin. (2), lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, deoarece conform contractelor încheiate cu prestatorul, serviciile achiziționate au scopul de a asigura și despăgubi beneficiarul împotriva pierderilor financiare suferite în perioada de asigurare, aparute urmare a furturilor, fraudelor de orice tip, inclusiv informatice, delapidărilor sau alte acțiuni împotriva intereselor societății.

Astfel, consideră că serviciile de asigurare achiziționate de la prestatorul intracomunitar sunt realizate în interesul activității economice.

Mai mult, consideră că astfel de cheltuieli pot fi încadrate în categoria riscurilor profesionale, legislația neoferind o listă exhaustivă a riscurilor profesionale aplicabile unei societăți și invocă în susținere prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Totodată, societatea contestatoare arată că în categoria cheltuielilor neincluse în mod specific în cadrul art. 21, alin.(2) lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, sunt, spre exemplu și cheltuielile de asigurare realizate în legătură cu bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, care conform prevederilor Codului fiscal, reprezintă cheltuieli nedeductibile dacă sunt constatate lipsa din gestiune ori sunt neimputabile, în cazul în care nu au fost asigurate în prealabil.

Considera ca fiind ilogica, neacordarea deductibilitatii cheltuielilor cu asigurarile incheiate, dar în acelasi timp sa se conditioneze deductibilitatea altor cheltuieli de incheierea acestor asigurari.

În aceste conditii societatea contestatoare sustine ca cheltuielile cu serviciile de asigurare achizitionate sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, echipa de inspectie fiscala neavand dreptul sa stabileasca impozit pe profit suplimentar si accesorii aferente acestor cheltuieli.

3. Societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala au reincadrat în mod incorect serviciile prestate de P, drept imobilizari necorporale si au stabilit impozit pe profit si accesorii aferente, din urmatoarele motive:

Conform obiectului contractului incheiat între cele doua parti (Anexa nr. 10), prestatorul P a furnizat societatii servicii constând în refacerea portalului societatii deja existent, precum si servicii de creatie media, în scopul promovarii portalului pe platforme on-line.

Astfel, serviciile de creatie incluse în Anexa 1 a Contractului incheiat între prestator si societate, constau, în principal, în testare si corectarea erorilor, publicarea continutului, management de proiect, realizarea de campanii video Youtube, campanii media si campanii de e-maili. De asemenea, alte activitati incluse în contractul mentionat anterior se refera la serviciile de audit tehnic si stabilire de strategie, realizate în vederea identificarii modalitatii prin care urmeaza sa se implementeze modificarile aduse portalului, sau la serviciile de instruire a angajatilor, strategii de marketing prin care se obtine clasarea unei anumite pagini în primele rezultate returnate de motoarele de cautare online), necesare societatii pentru continuarea strategiei de marketing online si dupa încetarea contractului cu P.

Astfel, societatea sustine ca nu se poate considera serviciile în cauza ca fiind de natura imobilizari necorporale, deoarece acestea au caracter de creatie a continutului necesar popularii si promovarii portalului, fiind corect înregistrate în debitul contului si neputând fi capitalizate în costul dezvoltarii portalului.

Considera ca, cheltuielile cu serviciile de creatie si cele de training, audit si strategie, prestate de P în beneficiul societatii au fost înregistrate corect în debitul contului 628, echipa de inspectie fiscala neavând temeiul legal pentru a reincadra aceste servicii drept imobilizari necorporale.

4. Cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata de catre organele de inspectie fiscala, societatea contestatoare prezinta în sustinere urmatoarele argumente:

Societatea contestatoare considera ca organele de inspectie fiscala au procedat eronat la majorarea bazei de impozitare pentru TVA aferenta lunii octombrie 2014, considerând ca aceasta este data la care a intervenit exigibilitatea TVA pentru facturile de refacturare aferente cheltuielilor cu imprimarea si distribuirea corespondentei facturate de diversi furnizori, refacturari pe care societatea le va efectua ulterior finalizarii controlului fiscal, respectiv în anul 2016;

Societatea invoca prevederile art. 134 si art. 134<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum si prevederile pct. 7, alin. (2) din Normele de aplicare ale art. 129, coroborate cu cele ale pct. 6, alin. (3) si (4) precum si pct. 19 din H.G. Nr. 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal date în aplicarea art. 137 din Cod si sustinere ca serviciile omise spre facturare reprezinta refacturari iar faptul generator pentru operatiunile de refacturare intervine la data emiterii facturii de catre persoana care refactureaza cheltuielile efectuate pentru alte persoane, acesta fiind si momentul în care TVA devine exigibila iar autoritatea fiscala devine îndreptatita sa solicite plata persoanelor obligate la plata TVA.

Societatea nu este de acord cu abordarea echipei de inspectie fiscala, care a considerat ca exigibilitatea TVA pentru operatiunile descrise mai sus a intervenit in luna octombrie 2014, marind baza de impozitare pentru TVA colectata aferenta acestei luni, considerand ca in aceasta situatie , exigibilitatea TVA intervine la momentul refacturarii de catre societate a serviciilor de imprimare si distribuire a corespondentei primite de la prestatorii sai, respectiv in urma controlului fiscal încheiat în luna iunie 2016.

De asemenea, din aceleasi motive societatea nu este de acord nici cu accesoriile aferente TVA, stabilite de plata prin actul administrativ fiscal contestat.

Pentru motivele prezentate societatea contestatoare solicita:

1. Anularea partiala a actului administrativ fiscal, în ceea ce priveste constatările rezultate în urma verificarii regimului fiscal aferent impozitului pe venit si contributiilor sociale datorate de angajat si angajator în perioada cuprinsa între 1 iulie 2013 - 31 decembrie 2014;

2. Anularea în parte a Deciziei de impunere si a Raportului de inspectie fiscala în ceea ce priveste:

- Impozit pe venit si contributii sociale ale angajatului si angajatorului stabilite suplimentar de plata precum si a obligatiilor fiscale accesorii aferente, reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere;

- Impozit pe profit stabilit suplimentar la plata precum si a obligatiilor fiscale accesorii aferente;

- TVA stabilita suplimentar la plata precum si a obligatiilor fiscale accesorii aferente;

3. Restituirea catre societate a urmatoarelor sume:

- impozit pe venit si contributii sociale ;

- obligatii fiscale accesorii aferente impozitului pe venit si contributiilor sociale ale angajatului si angajatorului;

- impozit pe profit de plata stabilit suplimentar si accesorii aferente;

- TVA stabilita suplimentar precum si accesorii aferente;

Societatea contestatoare a solicitat sustinerea orala a contestatiei in conformitate cu prevederile art. 276 alin. (5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie fiscala au stabilit in sarcina Societatii X obligatii fiscale suplimentare in valoare totala, care se compun din:

- impozit pe profit;

- dobanzi aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata;

- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata;

-TVA

-dobanzi aferente TVA de plata;

-penalitati de intarziere aferente TVA de plata;

-contributia angajatorului la asigurarile sociale de stat;

-dobanzi aferente contributiei angajatorului la asigurarile sociale de stat;

-penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la asigurarile sociale de stat;

-contributia individuala la asigurarile sociale de stat;

-dobanzi aferente contributiei individuale la asigurarile sociale de stat;

-penalitati de intarziere aferente contributiei individuale la asigurarile sociale de stat;

-contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale;

- dobanzi aferente contributiei angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale;
- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale;
- contributia angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- dobanzi aferente contributiei angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- dobanzi aferente contributiei individuale la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- penalitati de intarziere aferente contributiei individuale la bugetul asigurarilor pentru somaj ;
- contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- dobanzi aferente contributiei la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- penalitati de intarziere aferente contributiei la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- contributia angajatorului la asigurarile sociale de sanatate
- dobanzi aferente contributiei angajatorului la asigurarile sociale de sanatate;
- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia individuala la asigurarile sociale de sanatate;
- dobanzi aferente contributiei individuale la asigurarile sociale de sanatate;
- penalitati de intarziere aferente contributiei individuale la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia angajatorului la fondul pentru concedii medicale;
- dobanzi aferente contributiei angajatorului la fondul pentru concedii medicale;
- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la fondul pentru concedii medicale;
- impozit pe veniturile din salarii;
- dobanzi aferente impozitului pe veniturile din salarii ;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;

Societatea X, contesta partial actul administrativ fiscal si anume contesta obligatiile fiscale .

Din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere cu privire la obligatiile fiscale reprezentand Impozit pe profit, TVA , impozit pe venit, contributii sociale precum si accesorii aferente,contestate partial de societate, rezulta urmatoarele:

1.Cu privire la impozitul pe profit, contestat de societate, din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca acesta a fost stabilit urmare respingerii la deductibilitate a urmatoarelor cheltuieli:

a).-cheltuieli cu serviciile inregistrate in contul 628 in baza facturii emisa de Societatea P ;

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca in cursul anului 2013 societatea a inregistrat achizitii de servicii in baza facturilor emisa de Societatea P , inregistrate in contul 628”Alte cheltuieli cu serviciile efectuate de terti” analitic distinct respectiv contul 233”Imobilizari necorporale in curs de executie”.

Potrivit explicatiilor date, prin nota explicativa, de catre reprezentantul societatii , serviciile in cauza au fost facturate in baza Contractului avand ca obiect”refacerea

designului portalului deja existent si portalului dezvoltat inainte de 2010, dezvoltare pagini curs, bannere concurs si alte materiale publicitare inclusiv pagini sociale ale firmelor si de marketing online. Valoarea contractului conform anexelor este de.. euro anexa1 si ..euro anexa 2 (media marketing si comision).

Din analiza contractului si a rapoartelor prezentate de societate in timpul controlului organelor de inspectie fiscala au constatat ca serviciile cuprinse in anexa 1 reprezinta dezvoltarea portalului deja existent iar serviciile cuprinse in anexa 2 reprezinta servicii media constand in plata unor canale online (Facebook, Google, Youtube etc.) pentru efectuarea unor campanii de marketing.

Avand in vedere ca serviciile aferente anexei 1 la contractul in cauza reprezinta in fapt dezvoltarea unor aplicatii online care se utilizeaza pentru o perioada mai lunga de 1 an in activitatea societatii pentru emiterea facturilor electronice respectiv vizualizarea unor date in legatura cu consumurile, facturile si platile utilizatorilor, cheltuielile inregistrate in evidenta contabila in baza facturii sunt de natura unor imobilizari necorporale care nu trebuie atribuite unei perioade ci recuperate prin amortizare.

In conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile pct.12 si pct.13 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , organelor de inspectie fiscala au majorat baza impozabila pe anul 2013 cu cheltuieli cu serviciile facturate de P si au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit.

b.)-cheltuieli cu serviciile de asigurare inregistrate in evidentele contabile ale societatii in contul 6130010000"Cheltuieli cu asigurare masini, utilaje si instalatii".

Urmare verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in evidentele contabile in contul 4710020000"Cheltuieli inregistrate in avans -companii afiliate consolidate" si transferate ulterior in contul 6130010000"Cheltuieli asigurare masini , utilaje, instalatii " , in baza facturilor emise de prestatorul din din Germania, reprezentand servicii de asigurare de incalzire a fidelitatii.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuielile cu servicii de asigurare de incalzire a fidelitatii nu se incadreaza in prevederile art.21 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si au respins la deductibilitate aceste cheltuieli iar in temeiul prevederilor art.19 alin.(1) din acelasi act normativ au stabilit suplimentar de plata pe anul 2014, impozit pe profit.

Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat , pe perioada 26.03.2014-02.06.2016, dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120^1 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata si prevederile art.174, art.176 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

2.Cu privire la TVA , contestata de societate, din Raportul de inspectie fiscala rezulta :

In cursul anului 2014 , Societatea X nu a refacturat catre societatile din grup in totalitate cheltuielile cu "imprimarea si distribuirea corespondentei" facturata de diversi furnizori.

Organele de inspectie fiscala mentioneaza faptul ca serviciile cu imprimarea si distribuirea reprezinta costuri care se refactureaza fara adaugarea marjei de profit intrucat nu sunt necesare efectiv in activitatea prestatoare de servicii in cadrul contractului, dar sunt necesare desfasurarii activitatii companiilor afiliate beneficiare.

Reprezentantul legal al societatii in nota explicativa mentioneaza:"veniturile inregistrate in anul 2014 au fost diminuate cu suma.. (in luna octombrie 2014) care inca nu



a fost refacturata din omisiune.

În aceste conditii organele de inspectie fiscala au constatat ca, în speta, au fost încălcate prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum și prevederile art.156 alin.(1) din același act normativ, astfel ca au procedat la majorarea bazei de impozitare și au colectat suplimentar TVA.

Aferent TVA stabilita suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat, pe perioada 25.11.2014-02.06.2016, dobanzi și penalitati de intarziere în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile și completarile ulterioare, în vigoare pe perioada verificata și prevederile art.174, art.176 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completarile ulterioare.

3.Cu privire la impozitul pe venit și contributiile sociale, stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, din Raportul de inspectie fiscala rezulta :

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada verificata, respectiv iulie 2013-decembrie 2014, X a înregistrat în evidenta contabila, în contul 625002 „Cheltuieli transferari, detasari personal”, suma, reprezentand, potrivit explicatiilor date de personalul de resort, contravaloarea cheltuielilor de deplasare al unora dintre angajatii societatii respectiv reprezinta transportul între localitatea în care acestia isi au domiciliul și localitatea unde se afla locul lor de munca; sumelor în cauza le-a fost aplicat un tratament de deductibilitate fiscala la calculul profitului impozabil, ele nefiind impozitate la angajati.

În aceste conditii, în temeiul prevederilor art.55 alin.(1), art.55 alin.(4) lit.f) precum și pct.69 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au considerat veniturile acordate salariatilor cu titlu de cheltuieli de deplasare la și de la locul de munca la domiciliu ca reprezentand venituri de natura salariala în conditiile în care societatea nu a probat ca suma acordata fiecarui salariat nu depaseste valoarea unui abonament lunar pe mijloace de transport în comun ce efectueaza curse pe ruta dintre localitatea de domiciliu a respectivului angajat și localitatea unde se afla locul de munca al acestuia.

În Raportul de inspectie fiscala se specifica faptul ca, în legatura cu documentele justificative în baza carora au fost acordate sumele în cauza angajatilor și cuantumul acestora au fost solicitate explicatii reprezentantului legal al societatii. În Nota explicativa înregistrata la Societatea X, reprezentantul legal sustine ca potrivit Contractului Colectiv de Munca, Anexa nr. 3 alin. 4) pct. 4.1., pentru angajatii care fac naveta zilnica „compania va suporta o parte din costul ocazionat cu transportul personalului care face naveta pe o raza cuprinsa între minim 5 km și maxim 100 km, raportat la localitatea locului de munca. Decontarea se acorda prin alocarea unei valori de .. lei/km, pe baza cererii scrise și a dovezii domiciliului/resedintei, facuta cu actul de identitate/flotant.”

Societatea a prezentat cu titlu de exemplu, calculul cheltuielilor cu naveta zilnica pentru doi angajati, atasand notei explicative cererile în baza carora au fost acordate individual sumele respective.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca explicatiile scrise date de reprezentantul societatii și documentele prezentate de societate nu sunt de natura sa probeze îndeplinirea conditiilor prevazute de lege pentru ca sumele acordate salariatilor de catre X cu titlu de cheltuieli de deplasare pentru transportul între localitatea în care acestia isi au domiciliul și localitatea unde se afla locul lor de munca sa nu fie incluse în categoria veniturilor neimpozabile la salariat. Astfel, societatea nu a putut prezenta documente justificative, cum sunt abonamentele lunare pe mijloacele de transport în

comun, emise de prestatori de servicii autorizati sa desfasoare activitati in domeniul transportului de persoane, prin care ar putea proba realitatea efectuarii operatiunii de transport si nivelul exact al cheltuielilor ce ar trebui decontat fiecarui angajat.

In aceste conditii, in temeiul prevederilor art.6, art.72, art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare precum si prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , organele de inspectie fiscala au reintregit fondul de salarii pe perioada verificata, stabilind fond de salarii suplimentar asupra caruia au stabilit suplimentar obligatii fiscale de natura salariale, conform anexei 35 la raportul de inspectie fiscala, care se compun din:

- contributia angajatorului la asigurarile sociale de stat, stabilita suplimentar asupra bazei impozabile prin aplicarea cotei de 20,8% in conformitate cu prevederile art.296<sup>3</sup> alin.(1) lit.g), art.296<sup>5</sup> , art.296<sup>18</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si prevederile art.27 din Legea nr.263/2010 privind sistemul unitar de pensii publice cu modificarile si completarile ulterioare.

- contributia individuala la asigurarile sociale de stat, stabilita suplimentar asupra bazei impozabile prin aplicarea cotei de 10,5% in conformitate cu prevederile art.296<sup>3</sup> alin.(1) lit.a), art.296<sup>4</sup> , art.296<sup>18</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si prevederile art.27 din Legea nr.263/2010 privind sistemul unitar de pensii publice cu modificarile si completarile ulterioare.

- contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale stabilita suplimentar asupra bazei impozabile prin aplicarea cotei de 0,5% in conformitate cu prevederile art.296<sup>5</sup> alin.(3) , art.296<sup>18</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si prevederile art.80 din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de munca si boli profesionale, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

- contributia de asigurari sociale de somaj datorata de angajator stabilita suplimentar asupra bazei impozabile prin aplicarea cotei de 0,5% in conformitate cu prevederile art.296<sup>5</sup> alin.(3) , art.296<sup>18</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si prevederile art.26 din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurarilor sociale de somaj si stimularea ocuparii fortei de munca, cu modificarile si completarile ulterioare.

- contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj stabilita suplimentar asupra bazei impozabile prin aplicarea cotei de 0,5% in conformitate cu prevederile art.296<sup>5</sup> alin.(3) , art.296<sup>18</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si prevederile art.27 din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurarilor sociale de somaj si stimularea ocuparii fortei de munca, cu modificarile si completarile ulterioare.

- contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale stabilita suplimentar asupra bazei impozabile prin aplicarea cotei de 0,25% in conformitate cu prevederile art.296<sup>5</sup> alin.(4) , art.296<sup>18</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si prevederile art.7 din Legea nr.200/2006 privind constituirea si utilizarea Fondului de garantare pentru plata creantelor salariale, cu modificarile si completarile ulterioare;

- contributia angajatorului la asigurarile sociale de sanatate stabilita suplimentar asupra bazei impozabile prin aplicarea cotei de 5,2% in conformitate cu prevederile art.296<sup>5</sup> alin.(2) , art.296<sup>18</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si prevederile art.258 alin.(1) din Legea nr.95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, cu modificarile si completarile ulterioare.

- contributia individuala la asigurarile sociale de sanatate stabilita suplimentar asupra bazei impozabile prin aplicarea cotei de 5,5% in conformitate cu prevederile art.296<sup>5</sup> alin.(2) , art.296<sup>18</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si prevederile art.257 alin.(1) din Legea nr.95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, cu modificarile si completarile ulterioare;

-contributia angajatorului la fondul pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate stabilita suplimentar asupra bazei impozabile prin aplicarea cotei de 0,85% in conformitate cu prevederile art.296<sup>5</sup> alin.(2) , art.296<sup>18</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si prevederile art.5, art.6 din O.U.G. Nr.158/2005 privind concediile si indemnizatiile de asigurari sociale de sanatate;

-impozit pe veniturile din salarii , stabilit suplimentar asupra bazei impozabile prin aplicare cotei de 16%, in conformitate cu prevederile art.57 si art.58 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , in vigoare pe perioada verificata.

Aferent obligatiilor fiscale , mai sus enumerate organele de inspectie fiscala au stabilit, pe perioada 26.08.2013-02.06.2016, dobanzi si penalitati de intarziere, in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120<sup>1</sup> din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare precum si prevederile art.174, art.176 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

**III.** Luand in considerare constatările fiscale, sustinerile societatii contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.07.2013-30.04.2015

#### **A)Motive procedurale**

Referitor la contestatia formulata de Societatea X referitoare la extinderea inspectiei fiscala cu privire la obligatiile fiscale de natura salariala, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra exceptiei ridicate de catre societatea contestatoare cu privire la legalitatea masurii extinderii inspectiei fiscale cu privire la obligatiile fiscale de natura salariala, cu consecinta calcularii de obligatii fiscale suplimentare.**

In fapt, in vederea efectuarii inspectiei fiscale la Societatea X organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. au emis Avizul de inspectie fiscala, inregistrat la societate, in baza caruia a fost initiata inspectia fiscala la Societatea X, actiune ce a fost inregistrata in Registrul unic de control al societatii in 2015.

Avizul de inspectie fiscala are ca obiective verificarea operatiunilor privind TVA in perioada 07.06.2013 - 30.04.2015 si operatiunilor privind impozit pe profit pentru perioada 01.07.2013 - 31.12.2014.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca pe perioada inspectia fiscala a fost suspendata conform comunicarii de suspendare.

In timpul inspectiei fiscale s-a emis Avizul de inspectie fiscala din 2016, inregistrat la societate, prin care contribuabilul a fost instiintat despre extinderea inspectiei fiscale avand ca obiective:

-verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale si/sau operatiunilor relevante pentru inspectia fiscala a corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor in legatura cu stabilirea bazelor de impozitare si a obligatiilor fiscale principale privind:

1.Contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurari in perioada 01.07.2013-31.12.2014;

2.Impozitul pe venituri din salarii si asimilate salariilor in perioada 01.07.2013-31.12.2014;

3.Contributia de asigurari sociale datorata de angajator in perioada 01.07.2013-31.12.2014;

4. Contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator in perioada 01.07.2013-31.12.2014;

5. Contributia de asigurari de sanatate retinuta de la asigurati in perioada 01.07.2013-31.12.2014;

6. Contributia de asigurari de sanatate datorata de angajator in perioada 01.07.2013-31.12.2014;

7. Contributia pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice in perioada 01.07.2013-31.12.2014;

8. Contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale in perioada 01.07.2013-31.12.2014;

9. Contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator in perioada 01.07.2013-31.12.2014;

10. Contributia de asigurari sociale retinuta de la asigurati in perioada 01.07.2013-31.12.2013;

- Verificarea respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile;

- verificarea unor aspecte relevante pentru impozitare, daca prezinta interes pentru aplicarea legislatiei fiscale si contabile;

Societatea contestatoare sustine ca actul administrativ fiscal contestat este nul in ceea ce priveste impozitul pe venit si contributiile sociale avand in vedere ca avizul de inspectie fiscala din 2016 prin care s-a dispus verificarea declaratiilor fiscale si a operatiunilor relevante privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente perioadei 1 iulie 2013-31 decembrie 2014 i-a fost comunicat in 2016.

Considera ca , in conformitate cu prevederile art.102 din Codul de procedura fiscala, avizul se comunica la inceperea controlului in cazul extinderii inspectiei fiscale pentru perioade, impozite, taxe si contributi iar data inceperii inspectiei fiscale este data mentionata in registrul unic de control; invoca prevederile art.3 din Legea nr. 252/2003 privind registrul unic de control si sustine ca organele de inspectie fiscala nu au respectat prevederile legislatiei aplicabile si nu au consemnat elementele obligatorii referitoare la controlul fiscal în registrul unic de control al societatii la momentul extinderii acestuia asupra impozitului pe veniturile din salarii si contributiilor sociale.

Societatea contestatoare considera ca lipsa oricaror consemnari referitoare la extinderea inspectiei fiscale asupra impozitului pe venit si contributi sociale induce ideea ca aceste verificari nu s-au desfasurat în fapt, singurele obligatii fiscale care pot fi supuse controlului fiind cele mentionate în Avizul de inspectie respectiv impozitul pe profit si TVA.

Desfasurarea activitatii de inspectie fiscala trebuie sa se realizeze prin indeplinirea prevederilor Codului de procedura fiscala si a Legii nr. 252/2003 privind registrul unic de control.

In cauza speta sunt aplicabile prevederile art.98 coroborat cu prevederile art.91 alin.(1) din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data inceperii inspectiei fiscale, potrivit carora:

-art.98

*“(1) Inspectia fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.[...]”*

*(3) La celelalte categorii de contribuabili inspectia fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. **Inspectia fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin***

*una dintre următoarele situații:*

*a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;*

*b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;*

*c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat.”*

-art.91

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

La art.102 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv art.122 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in baza caruia a fost emis Avizul nr.F-MS 172/20.05.2016, se prevede:

***“Avizul de inspecție fiscală***

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

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

*a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;*

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

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

*c) pentru extinderea inspecției fiscale la perioade sau creanțe fiscale, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală inițial;”*

In Ordinul ANAF nr.3711/2015 privind modelul si continutul formularelor si documentelor utilizate in activitatea de inspectie fiscala-Instructiuni de completare si utilizare a formularului "Aviz de inspectie fiscala" se precizeaza:

***“În situația în care se procedează la extinderea inspecției fiscale la perioade sau obligații fiscale, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală inițial, avizul de inspecție fiscală se comunică înainte de începerea verificării obligațiilor fiscale sau perioadelor pentru care s-a extins inspecția fiscală.***

*Avizul de inspecție fiscală se întocmește de echipa care va efectua inspecția fiscală, se avizează de șeful de serviciu coordonator și se semnează de către conducătorul structurii de inspecție fiscală.”*

La art.123 alin.(2) din același act normativ se prevede:

*“(2) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia.”*

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca Avizul de inspectie fiscala prin care s-a procedat la extinderea inspectiei fiscale privind creantele fiscale a fost comunicat societatii contestatoare la data inceperii verificarii obligatiilor fiscale asa cum

prevede legea; Avizul de inspectie fiscala a fost emis si inregistrat la societate iar in Registrul unic de control al societatii a fost inregistrat in ..2016 la rubrica"perioada controlului" asa cum rezulta din documentul existent in copie la dosarul contestatiei.

Prin urmare argumentul societatii contestatoare potrivit caruia actul administrativ fiscal contestat este nul in ceea ce priveste impozitul pe venit si contributiile sociale pe motiv ca Avizul de inspectie fiscala prin care s-a dispus verificarea declaratiilor fiscale si a operatiunilor relevante privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente perioadei 1 iulie 2013-31 decembrie 2014 i-a fost comunicat in data de..2016 si nu la data inceperii inspectie fiscale initiale, este neintemeiat si nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei.

In conformitate cu prevederile art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, motiv de nulitate al actului administrativ fiscal, il reprezinta:

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

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

*b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;*

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

Din textele de lege invocate se retine ca, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrativ fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la articolele de lege mai sus enuntate. Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirea contribuabilului , a obiectului actului administrativ fiscal sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta;constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu fara a fi necesara cererea contribuabilului insa in speta nu este cazul.

Deoarece exceptia de procedura ridicata de societatea contestatoare a fost respinsa ca neintemeiata , D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii se va investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de Societatea X cu privire la obligatiile fiscale stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere.

## **B)Fondul cauzei**

**1.Referitor la impozitul pe profit si accesoriile, stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere, contestate de societate mentionam;**

**a).D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor reprezentand servicii de asigurare inregistrate in evidentele contabile ale societatii in contul 6130010000”Cheltuieli cu asigurare masini, utilaje si instalatii” in baza facturilor emise de prestatorul din Germania.**

In fapt, urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a

inregistrat in evidentele contabile in contul 4710020000"Cheltuieli inregistrate in avans -companii afiliate consolidate" si transferate ulterior in contul 6130010000"Cheltuieli asigurare masini , utilaje, instalatii " , in baza facturilor emise de prestatorul din Germania, echivalentul in lei respectiv suma reprezentand servicii de asigurare de incalzire a fidelitatii.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuielile cu servicii de asigurare de incalzire a fidelitatii nu se incadreaza in prevederile art.21 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si au respins la deductibilitate aceste cheltuieli iar in temeiul prevederilor art.19 alin.(1) din acelasi act normativ au stabilit suplimentar de plata pe anul 2014, impozit pe profit.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare sustine ca in mod eronat organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu serviciile de asigurare de incalzire a fidelitatii in conformitate cu prevederile art. 21, alin. (2), lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal deoarece conform contractelor incheiate cu prestatorul, serviciile achizitionate au scopul de a asigura si despagubi beneficiarul impotriva pierderilor financiare suferite in perioada de asigurare, aparute urmare furturilor, fraudelor de orice tip, inclusiv informatice, delapidarilor sau alte actiuni impotriva intereselor societatii; considera ca serviciile de asigurare achizitionate de la prestator sunt realizate in interesul activitatii economice. Mai mult considera ca astfel de cheltuieli pot fi incadrate in categoria riscurilor profesionale, legislatia neoferind o lista exhaustiva a riscurilor profesionale aplicabile unei societati si invoca in sustinere prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1), art.21 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata, potrivit carora:

*"(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.*

*(2) Sunt cheltuieli efectuate in scopul realizării de venituri și:[...]*

*c) cheltuielile reprezentând contribuțiile pentru asigurarea de accidente de muncă și boli profesionale, potrivit legii, și cheltuielile cu primele de asigurare pentru asigurarea de riscuri profesionale;[...]*

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]*

*n) cheltuielile cu primele de asigurare care nu privesc activele contribuabilului, precum și cele care nu sunt aferente obiectului de activitate, cu excepția celor care privesc bunurile reprezentând garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul sau utilizate în cadrul unor contracte de închiriere sau de leasing, potrivit clauzelor contractuale;"*

La pct.26 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.21 alin.(2) lit.c) din Cod, se prevede:

*"Intră sub incidența prevederilor art. 21 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal cheltuielile reprezentând contribuțiile pentru asigurarea de accidente de muncă și*

*boli profesionale, efectuate potrivit Legii nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare. Cheltuielile cu primele de asigurare pentru riscul profesional, efectuate potrivit legislației specifice, sunt deductibile la calculul profitului impozabil.”*

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri, cheltuielile reprezentând contribuții pentru asigurări de muncă și boli profesionale și cheltuielile cu primele de asigurare de riscuri profesionale.

De asemenea, din prevederile legale mai sus enunțate se reține că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu primele de asigurare care nu privesc activele contribuabilului precum și cele care nu sunt aferente obiectului de activitate.

Din documentele existente la dosarul contestației se reține că societatea a înregistrat în evidențele contabile cheltuieli cu serviciile de asigurare de încălcare a fidelității în baza facturilor emise de prestatorul din Germania.

Luând în considerare prevederile legale enunțate se reține că cheltuielile cu serviciile de asigurare de încălcare a fidelității nu pot fi considerate cheltuieli deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, acestea neincadrându-se în prevederile legale mai sus enunțate, contrar susținerilor societății contestatoare.

Din referatul cu propuneri de soluționare a contestației rezultă că pe perioada verificată, societatea contestatoare a mai achiziționat servicii de asigurare de la prestator având ca obiect asigurarea de răspundere civilă profesională a membrilor consiliului director și de administrație care potrivit prevederilor art.153<sup>12</sup> din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale coroborate cu prevederile pct.26 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.21 alin.(2) lit.c) din Cod, mai sus enunțate, au fost considerate de societate și acceptate de către organele de inspecție fiscală ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil.

La dosarul contestației societatea contestatoare nu a prezentat documente din care să rezulte o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală; astfel se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile cu serviciile de asigurare de încălcare a fidelității în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și au stabilit impozit pe profit suplimentar asupra acestor cheltuieli în temeiul prevederilor art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile art.17 din același act normativ.

În consecință, în speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

*“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

*“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 neintemeiată contestația formulată de X cu privire la cheltuielile cu serviciile de asigurare de încălzire a fidelității și totodată cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată pe anul 2014 asupra acestor cheltuieli nedeductibile fiscal.

**b). În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar asupra sumei reprezentând cheltuieli cu serviciile înregistrate în contul 6280090000 în baza facturii emisă de Societatea P, D.G.R.F.P.-Serviciul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor cu serviciile în condițiile în care s-a constatat că în fapt serviciile în cauză reprezintă imobilizări necorporale în curs de execuție, care trebuiau înregistrate în contul 233 "Imobilizări necorporale în curs de execuție".**

În fapt, urmarea verificării organelor de inspecție fiscală au constatat că în cursul anului 2013 societatea a înregistrat achiziții de servicii în baza facturilor emise de Societatea P, înregistrate în contul 628090000 "Alte cheltuieli cu serviciile efectuate de terți" analitic distinct respectiv contul 233 "Imobilizări necorporale în curs de execuție".

Potrivit explicațiilor date prin nota explicativă de către reprezentantul societății, serviciile în cauză au fost facturate în baza Contractului având ca obiect "refacerea designului portalului deja existent și portalului dezvoltat înainte de 2010, dezvoltare pagini curs, bannere concurs și alte materiale publicitare inclusiv pagini sociale ale firmelor și de marketing online. Valoarea contractului conform anexelor este de... euro anexa 1 și.. euro anexa 2.

Din analiza contractului și a rapoartelor prezentate de societate în timpul controlului organelor de inspecție fiscală au constatat că serviciile cuprinse în anexa 1 reprezintă dezvoltarea portalului deja existent iar serviciile cuprinse în anexa 2 reprezintă servicii media constând în plată unor canale online pentru efectuarea unor campanii de marketing.

Având în vedere că serviciile aferente anexei 1 la contractul în cauză reprezintă în fapt, dezvoltarea unor aplicații on-line care se utilizează pentru o perioadă mai lungă de 1 an în activitatea societății pentru emiterea facturilor electronice respectiv vizualizarea unor date în legătură cu consumurile, facturile și plățile utilizatorilor, organelor de inspecție fiscală au reținut că cheltuielile înregistrate în evidența contabilă în baza facturii sunt de natură unor imobilizări necorporale care nu trebuie atribuite unei perioade ci recuperate prin amortizare.

În conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile pct.12 și pct.13 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organelor de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă pe anul 2013 reprezentând cheltuieli cu serviciile facturate de P și au stabilit suplimentar de plată, impozit pe profit.

În contestația formulată referitor la acest capăt de cerere, societatea contestatoare susține că organelor de inspecție fiscală au reînscris în mod incorect serviciile prestate de P. drept imobilizări necorporale având în vedere obiectul contractului încheiat între părți; consideră că, cheltuielile cu serviciile de creație și cele de training, audit și strategie, prestate de P în beneficiul societății au fost înregistrate corect în debitul contului 6280090000, echipa de inspecție fiscală neavând temeiul legal pentru a reînscris aceste

servicii drept imobilizari necorporale.

In cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

*“(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.”*

La art.21 din același act normativ se prevede:

*“(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:[...]*

*j) cheltuielile de cercetare, precum și cheltuielile de dezvoltare care nu îndeplinesc condițiile de a fi recunoscute ca imobilizări necorporale din punct de vedere contabil;*

*k) cheltuielile pentru perfecționarea managementului, a sistemelor informatice, introducerea, întreținerea și perfecționarea sistemelor de management al calității, obținerea atestării conform cu standardele de calitate;”*

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că reprezintă cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile din care fac parte și cheltuielile de cercetare precum și cele de dezvoltare care nu îndeplinesc condițiile de a fi recunoscute ca imobilizări necorporale din punct de vedere contabil precum și cheltuielile pentru perfecționarea managementului, a sistemelor informatice, introducerea, întreținerea și perfecționarea sistemelor de management al calității, obținerea atestării conform cu standardele de calitate.

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

Societatea X a achiziționat în anul 2013, servicii software- dezvoltare și implementare de site-uri, aplicații mobile precum și servicii media marketing (campanie de marketing facebook, google), conform facturilor emise de Societatea P.

Serviciile au fost facturate în baza Contractului de prestări servicii, Anexa 1 și Anexa 2, încheiat între P în calitate de prestator și Societatea X în calitate de beneficiar, care are ca obiect:

*“Art.1.1.Prin prezentul contract Prestatorul se obligă să presteze în favoarea Beneficiarului servicii privind tehnologia informației conform cerințelor Beneficiarului. Fiecare comandă a Beneficiarului se va constitui într-o Anexă separată la prezentul contract iar semnarea de către Prestator va reprezenta accesul în scris al comenzii de către Prestator. În Anexă se vor specifica detalii tehnice, cantitative și calitative precum și prețul serviciilor prestate de Prestator. Toate anexele la prezentul contract fac parte integrantă din contract.”*

În răspunsul dat la întrebarea nr.16 din Nota explicativă, reprezentantul legal al societății specifică faptul că “Obiectul contractului este de refacere a design-ului portalului deja existent dezvoltat înainte de 2010, dezvoltare pagini concurs, bannere de concurs și

alte materiale publicitare inclusiv functionalitati ale paginilor sociale ale firmelor si de marketing online.[...]

Suma cuprinsa in Anexa 2 la contract , reprezinta servicii media marketing si sunt pentru plata catre canalele online pe care s-a facut campanie de marketing, facebook, google si altele, iar suma reprezinta comisionul companiei P pentru administrarea relatiei cu aceste canale online.”

Se retine ca serviciile prestate de P conform Anexei 1 la Contractului de prestari servicii reprezinta servicii software respectiv dezvoltarea portalului deja existent iar serviciile cuprinse in anexa 2 reprezinta servicii media constand in plata unor canale online(Facebook, Google, Youtube).

De asemenea se retine ca, in baza Contractului de prestari servicii , Anexa 1 , P a emis facturile, care au fost inregistrate in evidentele contabile ale societatii, astfel:

-in contul 233”Imobilizari necorporale in curs de executie”

-in contul 6280090000”Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti”

Avand in vedere ca serviciile specificate in anexa 1 la Contractul reprezinta in fapt servicii software care constau in dezvoltare si implementare de site-uri si aplicatii mobile (dezvoltarea portalului deja existent dupa cum sustine si reprezentantul societatii contestatoare) care se utilizeaza pentru o perioada mai lunga de un an in activitatea societatii pentru emiterea facturilor electronice, respectiv vizualizarea unor date in legatura cu consumurile, facturile si platile utilizatorilor, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au considerat cheltuielile ca reprezentand imobilizari necorporale, care nu trebuie atribuite unei perioade ci recuperate pe seama amortizarii.

Cu privire la imobiliarile necorporale, in O.M.F.P.nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, pct. 8.2.2.” Imobilizari necorporale” se prevede:

*72. - (1) O imobilizare necorporală este un activ identificabil, nemonetar, fără suport material și deținut pentru utilizare în procesul de producție sau furnizare de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative.[...]*

*(3) O entitate controlează o imobilizare dacă entitatea are capacitatea de a obține beneficii economice viitoare de pe urma resursei și de a restricționa accesul altora la acele beneficii. Beneficiile economice viitoare care decurg dintr-o imobilizare necorporală pot include venitul din vânzarea produselor sau serviciilor, economisiri de costuri sau alte beneficii rezultate din utilizarea imobilizării de către entitate.*

*(4) Anumite imobilizări necorporale pot fi păstrate în sau pe un obiect fizic, cum ar fi un compact-disc (în cazul unui software), documentație legală (în cazul unei licențe sau al unui brevet) sau peliculă. Pentru a stabili dacă o imobilizare care încorporează atât elemente corporale, cât și necorporale ar trebui tratată ca imobilizare corporală sau ca imobilizare necorporală, o entitate evaluează care element este mai semnificativ. De exemplu, software-ul pentru un utilaj computerizat care nu poate opera fără acel software specific se include în valoarea acelei imobilizări corporale. Același lucru este valabil și pentru sistemul de operare al unui computer. Atunci când software-ul nu este parte integrantă a hardware-ului respectiv, software-ul este tratat ca imobilizare necorporală.[...]*

74. - În cadrul imobilizărilor necorporale se cuprind:

- cheltuielile de constituire;
- cheltuielile de dezvoltare;
- concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și activele similare, cu excepția celor create intern de entitate;
- fondul comercial;
- alte imobilizări necorporale;
- avansurile acordate furnizorilor de imobilizări necorporale; și
- imobilizările necorporale în curs de execuție.[...]

84.(1) În cadrul avansurilor și altor imobilizări necorporale se înregistrează avansurile acordate furnizorilor de imobilizări necorporale, programele informatice create de entitate sau achiziționate de la terți pentru necesitățile proprii de utilizare, precum și rețete, formule, modele, proiecte și prototipuri.

(2) Programele informatice, precum și celelalte imobilizări necorporale înregistrate la elementul "Alte imobilizări necorporale" se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către entitatea care le deține.

(3) În cazul programelor informatice achiziționate împreună cu licențele de utilizare, dacă se poate efectua o separare între cele două active, acestea sunt contabilizate și amortizate separat.

85. - Imobilizările necorporale în curs de execuție reprezintă imobilizările necorporale neterminat până la sfârșitul perioadei, evaluate la costul de producție sau costul de achiziție, după caz."

Din prevederile legale enunțate se reține ca programele informatice precum și rețetele, formulele, proiectele și prototipurile reprezintă imobilizări necorporale care se înregistrează la elementul "Alte imobilizări necorporale" și sunt supuse amortizării pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către entitatea care le deține.

Argumentul societății contestatoare potrivit căruia în Anexa 1 la Contract sunt cuprinse și servicii de creație care constau în testarea și corectarea erorilor, publicarea conținutului, management de proiect, realizarea de campanii video Youtube, campanii media și campanii de e-mail, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care din documentele existente la dosarul contestației rezultă în mod clar că potrivit Anexei 1 la Contract, au fost achiziționate servicii software respectiv dezvoltarea portalului deja existent iar serviciile cuprinse în anexa 2 reprezintă publicitate prin canale online (Facebook, Google, Youtube).

În concluzie, față de prevederile legale mai sus enunțate, societatea avea obligația de a înregistra cheltuielile facturate de P conform facturii în contul 233 "Imobilizări necorporale în curs de execuție" așa cum au fost înregistrate și serviciile facturate de același prestator, în baza Anexei 1 la Contractul de prestări servicii.

Din documentele existente la dosarul contestației se reține că imobilizările necorporale achiziționate de la P, la data controlului se aflau înregistrate soldul contul 233 "Imobilizări necorporale în curs de execuție", acestea nefiind recepționate.

Potrivit OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Cap.VII "Funcțiunea conturilor":

*"Contul 233 "Imobilizări necorporale în curs de execuție"*

*Cu ajutorul acestui cont se ține evidența immobilizărilor necorporale în curs de execuție.*

*Contul 233 "Immobilizări necorporale în curs de execuție" este un cont de activ.*

*În debitul contului 233 "Immobilizări necorporale în curs de execuție" se înregistrează:*

*- valoarea immobilizărilor necorporale în curs de execuție facturate de furnizori, inclusiv entități afiliate sau entități legate prin interese de participare (404, 451, 453);*

*- valoarea immobilizărilor necorporale în curs de execuție efectuate în regie proprie, neterminate (721);*

*- valoarea immobilizărilor necorporale în curs de execuție primite ca aport la capitalul social (456).*

*În creditul contului 233 "Immobilizări necorporale în curs de execuție" se înregistrează:*

*- valoarea immobilizărilor necorporale în curs de execuție, recepționate (203, 208);*

*- valoarea immobilizărilor necorporale în curs de execuție scoase din evidență (658).*

***Soldul contului reprezintă valoarea immobilizărilor necorporale în curs de execuție.***

Urmare receptionarii immobilizarilor necorporale in curs, facturate de P in baza Anexei 1 la Contractul, societatea contestatoare va inregistra aceste immobilizari, dupa caz, in contul 208"Alte immobilizari necorporale".

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca reprezinta cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, dintr-un an fiscal, iar in cauza supusa solutionarii, serviciile facturate de P conform facturii constau in dezvoltare si implementare de site-uri si aplicatii mobile care se utilizeaza pentru o perioada mai lunga de un an in activitatea societatii pentru emiterea facturilor electronice, respectiv vizualizarea unor date in legatura cu consumurile, facturilor si platilor utilizatorilor si care sunt reglementate de art.24 alin.(10) si alin.(11) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

*"(10)Cheltuielile aferente achiziționării de brevete, drepturi de autor, licențe, mărci de comerț sau fabrică și alte immobilizări necorporale recunoscute din punct de vedere contabil, cu excepția cheltuielilor de constituire, a fondului comercial, a immobilizărilor necorporale cu durată de viață utilă nedeterminată, încadrate astfel potrivit reglementărilor contabile, precum și cheltuielile de dezvoltare care din punct de vedere contabil reprezintă immobilizări necorporale, se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz. Cheltuielile aferente achiziționării sau producerii programelor informatice se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară pe o perioadă de 3 ani. Pentru brevetele de invenție se poate utiliza și metoda de amortizare degresivă sau accelerată.*

*(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:*

*a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;”*

In consecinta, fata de prevederile legale mai sus enuntate si faptul ca la dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente in sustinerea afirmatiilor din contestatie, din care sa rezulte o alta situatie decat cea constatata de organele de inspectie fiscala prin actul administrativ fiscal contestat, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au considerat pe anul 2013, cheltuielile cu serviciile facturate de P conform facturii in baza Anexei 1 la Contractul de prestari servicii, ca fiind nedeductibile fiscal si au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit, pe anul 2013, motiv pentru care se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

**C).Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit, stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere, contestate de societate mentionam;**

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca organele de inspectie fiscala, aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata, contestat de societate, au calculat, pe perioada 26.03.2014-02.06.2016, dobanzi si penalitati de intarziere, in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120<sup>1</sup> din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare precum si prevederile art.174 si art.176 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

-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.*

*(3) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.”*

-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.*

-pe perioada 26.03.2014-31.12.2015

*“(7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.”*

Pe perioada 01.01.2016-02.06.2016, sunt aplicabile prevederile art.174 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare potrivit caruia :

*“(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.”*

-art.120<sup>1</sup>

*(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.*

-pe perioada 26.03.2014-31.12.2015

*“(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.*

*(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”*

Pe perioada 01.01.2016-02.06.2016, sunt aplicabile prevederile art.176 din Legea

nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare potrivit caruia :

*“(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.*

*(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”*

Potrivit prevederilor legale mai sus enumerate, se retine ca se datoreaza bugetului de stat ,dobanzi si penalitati de intarziere pentru neplata la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata.

Dobanzile si penalitatile de intarziere se fac venit la bugetul caruia ii apartine creanta principala.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca dobanzile si penalitatile de intarziere sunt aferente impozitului pe profit iar prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la impozitul pe profit , contestat de societate.

Avand in vedere ca dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit de plata iar prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la impozitul pe profit, potrivit principiului de drept “accesorium sequitur principale”se va respinge contestatia ca neintemeiata si cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere.

## **2.In ceea ce priveste TVA, dobanzile si penalitatile de intarziere stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere, contestate de societate mentionam;**

a) Cu privire la TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, **D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte daca societatea datoreaza bugetului de stat TVA aferenta serviciilor cu imprimarea si redistribuirea corespondentei, achizitionate de la diversi furnizori si care trebuiau refacturate companiilor afiliate beneficiare conform contractelor incheiate, in conditiile in care in anul 2014, acestea au fost refacturate partial.**

In fapt, in cursul anului 2014 , Societatea X a inregistrat in evidentele contabile cheltuielile cu “imprimarea si distribuirea corespondentei” in baza facturilor emise de diversi furnizori ; serviciile cu imprimarea si distribuirea corespondentei reprezinta costuri care se refactureaza companiilor afiliate beneficiare, fara adaugarea marjei de profit.

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca in anul 2014 au fost refacturate beneficiarilor contravaloarea serviciilor.

Avand in vedere ca prin raspunsul dat, la nota explicativa , reprezentantul legal al societatii a specificat nu a fost refacturata din omisiune, organele de inspectie fiscala au constatat ca, in speta, au fost incalcate prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si prevederile art.156 alin.(1) din acelasi act normativ , astfel ca au procedat la majorarea bazei de impozitare si au colectat suplimentar TVA.

In contestatia formulata, referitor la acest capat de cerere, societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala au procedat eronat la majorarea bazei de impozitare pentru TVA aferenta lunii octombrie 2014 si considera ca data la care intervine exigibilitatea TVA pentru facturile privind refacturarea cheltuielilor cu imprimarea si distribuirea corespondentei este data emiterii facturii.

Societatea invoca prevederile art. 134 si art.134<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum si prevederile pct. 7, alin. (2) din Normele de aplicare ale art. 129, coroborate cu cele ale pct. 6, alin. (3) si (4) precum si pct.19 din H.G. Nr.44/2004 pentru

aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal date in aplicarea art.137 din Cod si sustine ca serviciile omise spre facturare reprezinta refacturari iar faptul generator pentru operatiunile de refacturare intervine la data emiterii facturii de catre persoana care refactureaza cheltuielile efectuate pentru alte persoane, acesta fiind si momentul in care TVA devine exigibila iar autoritatea fiscala devine indreptatita sa solicite plata persoanelor obligate la plata TVA.

In drept referitor la prestarea de servicii, art.129 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata, stipuleaza:

*“(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.*

*(2) Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.”*

La pct.7 alin.(1) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.129 din Codul fiscal se prevede:

*“(2) Normele metodologice prevăzute la pct. 6 alin. (3) și (4) se aplică în mod corespunzător și pentru prestările de servicii prevăzute la art. 129 alin. (2) din Codul fiscal.”*

Iar la pct.6 alin.(3) si (4) din acelasi act normativ se prevede:

*“(3) În sensul art. 128 alin. (2) din Codul fiscal, persoana impozabilă care acționează în calitate de comisionar, primind facturi pe numele său de la comitentul vânzător sau, după caz, de la furnizor și emițând facturi pe numele său către comitentul cumpărător ori, după caz, către client, se consideră că acționează în nume propriu, dar în contul comitentului. Comisionarul este considerat din punctul de vedere al taxei cumpărător și revânzător al bunurilor, indiferent dacă acționează în contul vânzătorului sau al cumpărătorului, respectiv se consideră că furnizorul ori, după caz, comitentul vânzător face o livrare de bunuri către comisionar și, la rândul său, comisionarul face o altă livrare de bunuri către comitentul cumpărător sau, după caz, către client. Dacă, potrivit contractului, comisionarul acționează în numele și în contul comitentului ca mandatar, dar primește și/sau emite facturi pe numele său, acest fapt îl transformă în cumpărător revânzător din punctul de vedere al taxei.*

*(4) Prevederile alin. (3) se aplică sub denumirea de structură de comisionar în cazurile prevăzute la pct. 19 alin. (4).”*

Astfel, se retin si prevederile pct.19 alin.(4) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.137 lit.a) din Cod, potrivit caruia:

*“(4) În cazul în care se refacturează cheltuieli efectuate pentru altă persoană, respectiv atunci când o persoană impozabilă primește o factură sau alt document pe numele său pentru livrări de bunuri/prestări de servicii/importuri efectuate în*



*beneficiul altei persoane și refacturează contravaloarea respectivelor livrări/prestări/importuri, se aplică structura de comisionar conform prevederilor pct. 6 alin. (3) și (4) sau, după caz, ale pct. 7 alin. (2). Totuși, structura de comisionar nu se aplică în situația în care se aplică prevederile pct. 18 alin. (8). Persoana care refacturează cheltuieli nu este obligată să aibă înscrisă în obiectul de activitate realizarea livrărilor/prestărilor pe care le refacturează. Spre deosebire de situația prezentată la alin. (3), în cazul structurii de comisionar persoana impozabilă are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor de bunuri/servicii care vor fi refacturate, în condițiile legii, și are obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile taxabile.”*

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că în cazul în care se refacturează cheltuieli efectuate pentru alta persoană, respectiv atunci când o persoană impozabilă primește o factură sau alt document pe numele sau pentru livrări de bunuri/prestări de servicii efectuate în beneficiul altei persoane și refacturează contravaloarea respectivelor livrări/prestări se aplică structura de comisionar; în cazul structurii de comisionar persoana impozabilă are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor de bunuri/servicii care vor fi refacturate și are obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile taxabile.

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

Societatea X este persoana juridică română, cu asociat unic, înființată în data de 2013.

Societatea contestatoare are ca obiect de activitate principală prestarea de servicii suport -relații clienți-Front Office și Back Office, facturare/managementul creanțelor-pentru companiile operationale din cadrul grupului.

X SRL în calitate de prestator de servicii a încheiat cu clienți din cadrul grupului -persoane juridice afiliate, Contracte de prestări servicii.

Spre exemplificare, la dosarul contestației se afla: Contractul de prestări servicii încheiat între X SRL în calitate de prestator de servicii și E în calitate de client; Contractul de prestări servicii încheiat între X în calitate de prestator de servicii și E în calitate de client; contractul de prestări servicii încheiat între X în calitate de prestator de servicii și E în calitate de client; Contractul de prestări servicii încheiat între X în calitate de prestator de servicii și E în calitate de client;

Contractele de prestări servicii în cauză au ca obiect, conform art.1”Obiectul și achiziționarea de servicii”

“(1) Prin prezentul Contract, Prestatorul de servicii se angajează să presteze în favoarea Clientului serviciile specificate în Anexa 1 la Contract.[...]

(2) Clientul se obligă să plătească Prestatorului de servicii tarifele prevăzute în Anexa 1, în concordanță cu termenii acestui contract și a Anexelor acestuia.”

La art.4”Tarife și plăți “ din Contracte se prevăd următoarele:

(1) Tarifele pentru serviciile refacturate de către Prestatorul de servicii pentru Client sunt stipulate în Anexa 1 la prezentul Contract/stipulate în comanda conform Anexei 2 la prezentul Contract, fiind în conformitate cu tarifele practicate de către prestatorul tert al serviciilor. Serviciile prestate conform art.1(1) și (2) vor fi facturate lunar, tariful aplicabil depinzând de tipul de servicii oferit. Contravaloarea serviciilor care fac obiectul prezentului contract va fi refacturată la data de 20 a lunii următoare prestării acestora.”

Cu privire la durata contractului la art.6 din Contract se prevede că:”Prezentul contract intră în vigoare la data de 01 ianuarie 2014 și este valabil până la data de 31

decembrie 2014.”

Din anexele 1 la Contractele de prestari servicii incheiate intre X si societatile beneficiare afiliate ,serviciile prestate constau in ”Imprimare, dezvoltare solutii tehnice pentru facturare, alte servicii, distribuire corespondenta”.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca serviciile cu ”imprimarea si distribuirea corespondentei” au fost achizitionate de X de la diversi furnizori conform facturilor inregistrate in evidentele contabile care trebuiau refacturate clientilor din cadrul grupului conform contractelor de prestari servicii incheiate cu acestia.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, prevederile legale incidente cauzei in speta precum si faptul ca X a primit facturi pe numele sau pentru prestarile de servicii efectuate in beneficiul altei persoane si refactureaza contravaloarea respectivelor prestari , se retine ca aceasta s-a comportat din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata ca un cumparator-revanzator , caz in care societatea contestatoare trebuia sa aplice structura de comisionar, avand dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta prestarilor de servicii (in conditiile respectarii prevederilor art.145 si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare) si obligatia colectarii taxei pe valoarea adaugata la momentul refacturarii contravalorii respectivelor livrari/prestari.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca, in cursul anului 2014, in baza facturilor emise de furnizorii de servicii, X a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli deductibile fiscal si si-a exercitat dreptul de deducere a TVA inscrisa in facturile emise de prestatorii de servicii dupa cum rezulta din jurnalele de cumparari existente in copie la dosarul contestatiei.

Se retine ca serviciile cu ”imprimarea si distribuirea de corespondenta” achizitionate de la furnizorii de servicii mai sus enumerati, au fost refacturate partial clientilor din cadrul grupului -persoane juridice afiliate, fara adaugare de marja de profit ;Serviciile nu au fost facturate clientilor din grupul , acestea fiind omise.

In raspunsul dat la intrebarea din Nota explicativa , reprezentantul legal al societatii mentioneaza ca:”Veniturile inregistrate in anul 2014 au fost diminuate (in luna octombrie 2014) care inca nu a fost refacturata, din omisiune.”

Avand in vedere ca potrivit Contractelor de prestari servicii incheiate cu clientii din cadrul grupului, societatea contestatoare avea obligatia sa refactureze lunar contravaloarea serviciilor (refacturarea serviciilor sa se efectueze pana la data de 20 a lunii urmatoare prestarii acestora) si faptul ca societatea contestatoare si-a exercitat, in cursul anului 2014, dreptul de deducere a TVA in baza facturilor emise de furnizorii de servicii si nu a colectat TVA in totalitate, urmare nefacturarii serviciilor, din omisiune, iar potrivit prevederilor legale mai sus enuntate aceasta avea si obligatia colectarii TVA, se retine ca, in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar, pe anul 2014, TVA colectata asupra bazei impozabile.

TVA a fost stabilita de organele de inspectie fiscala, in conformitate cu prevederile art.129 din Codul fiscal, mai sus enuntat, coroborat cu prevederile art.134, art.134<sup>1</sup>, art.137, art.140 si art.156 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , in vigoare pe perioada verificata, care prevad:

-art.134

*“(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

*(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata*

taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”

-art.134^1

“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.[...]

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.

(8) În cazul livrărilor de bunuri și al prestărilor de servicii care se efectuează continuu, altele decât cele prevăzute la alin. (7), cum sunt: livrările de gaze naturale, de apă, serviciile de telefonie, livrările de energie electrică și altele asemenea, se consideră că livrarea/prestarea este efectuată la datele specificate în contract pentru plata bunurilor livrate sau a serviciilor prestate sau la data emiterii unei facturi, dar perioada de decontare nu poate depăși un an.”

-art.134^2

“(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

-art.137

“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

-art.140

“(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”

-art.156

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

Din prevederile legale enunțate se retine ca faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei iar exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei.

De asemenea, pentru livrările de bunuri și prestările de servicii faptul generator intervine la data livrării de bunuri sau prestării de servicii .

Din documentele existente la dosarul contestației se retine ca serviciile de

imprimare si distribuire a corespondentei au fost prestate de catre societatea contestatoare, prin intermediul tertilor, beneficiarilor din cadrul grupului, in anul 2014, conform contractelor de prestari servicii incheiate cu acestia.

Dupa cum am aratat si mai sus societatea contestatoare nu a refacturat catre beneficiarii din grupul, in totalitate, contravaloarea serviciilor achizitionate de la furnizorii de astfel de servicii mai sus enumerati, asa cum se prevede in contractele incheiate in schimb, si-a exercitat, in totalitate, in anul 2014, dreptul de deducere a TVA in baza facturilor de achizitii emise de furnizorii.

In minuta incheiata de organul de solutionare a contestatiei, la sedinta de sustinere orala a contestatiei, se specifica faptul ca "societatea sustine ca in luna iunie 2016 a fost emisa factura, in baza RIF incheiat la finalizarea controlului, nefiind colectat TVA."

Mentionam ca, in contestatia formulata X face referire si contesta doar TVA colectata suplimentar asupra bazei impozabile; impozitul pe profit stabilit suplimentar asupra veniturilor impozabile este insusit de societatea contestatoare.

Afirmatia societatii contestatoare potrivit careia la pct.19 din H.G.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, art in aplicarea art.137 din Cod, se prevede ca "*Se consideră că la aplicarea structurii de comisionar faptul generator pentru operațiunile refacturate intervine la data emiterii facturii de către persoana care refacturează cheltuieli efectuate pentru alte persoane, indiferent de natura operațiunilor refacturate*", nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece aceasta mentiune este specifica cauzei descrise in exemplul nr.4 dat in aplicarea pct.19 alin.(4) din norme; in cauza in speta acest exemplu nu poate fi aplicat, avand in vedere contractele de prestari servicii incheiate intre parti si locul prestarii serviciilor, in exemplu nr.4 fiind vorba despre operatiuni intracomunitare.

Prin urmare, avand in vedere cele precizate mai sus precum si prevederile legale citate in cauza in speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*"(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă."*

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, potrivit caruia:

*"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;"*

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de Societatea X cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere.

**b) Referitor la dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere, contestate de societate mentionam;**

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca organele de inspectie

fiscala, aferent TVA stabilita suplimentar de plata, contestata de societate, au calculat, dobanzi si penalitati de intarziere, in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120<sup>1</sup> din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, precum si prevederile art.174, art.176 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala si anume:

-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.*

*(3) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.”*

-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.*

-pe perioada 25.11.2014-31.12.2015

*“(7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.”*

Pe perioada 01.01.2016-02.06.2016, sunt aplicabile prevederile art.174 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare potrivit caruia :

*“(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.”*

-art.120<sup>1</sup>

*“(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.”*

-pe perioada 25.11.2014-31.12.2015

*“(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.*

*(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”*

Pe perioada 01.01.2016-02.06.2016, sunt aplicabile prevederile art.176 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare potrivit caruia :

*“(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.*

*(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”*

Potrivit prevederilor legale mai sus enumerate, se retine ca se datoreaza bugetului de stat ,dobanzi si penalitati de intarziere pentru neplata la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata.

Dobanzile si penalitatile de intarziere se fac venit la bugetul caruia ii apartine creanta principala.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca dobanzile si penalitatile de intarziere sunt aferente TVA iar prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA, contestata de societate.

Avand in vedere ca dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit de plata iar prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA, potrivit principiului de drept “accessorium

sequitur principale” se va respinge contestatia ca neintemeiata si cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere.

### **3)Referitor la obligatiile fiscale de natura salariala, dobanzile si penalitatile de intarziere, contestate de societate:**

**D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte daca sumele platite salariatilor cu titlu de cheltuieli de transport in baza contractului colectiv de munca reprezinta avantaje de natura salariala acordate salariatilor ce trebuiau impozitate si daca X datoreaza bugetului de stat obligatiile fiscale de natura salariala si obligatii fiscale accesorii aferente stabilite de organul fiscal prin Decizia de impunere.**

In fapt, pe perioada verificata, respectiv iulie 2013-decembrie 2014, X a înregistrat în evidenta contabila, în contul 625002 „Cheltuieli transferari, detasari personal”, suma reprezentand, potrivit explicatiilor date de personalul de resort, contravaloarea cheltuielilor de deplasare al unora dintre angajatii societatii pentru transportul între localitatea in care acestia isi au domiciliul si localitatea unde se afla locul lor de munca; sumelor in cauza le-a fost aplicat un tratament de deductibilitate fiscala la calculul profitului impozabil, totodata ele nefiind impozitate la angajati.

Societatea X a acordat sumele in cauza pentru angajatii care fac naveta zilnica, in baza Contractului Colectiv de Munca, care in Anexa nr. 3 alin. 4) pct. 4.1. prevede ca: „compania va suporta o parte din costul ocazionat cu transportul personalului care face naveta pe o raza cuprinsa între minim 5 km si maxim 100 km, raportat la localitatea locului de munca. Decontarea se acorda prin alocarea unei valori de .. lei/km, pe baza cererii scrise si a dovezii domiciliu lui/resedintei, facuta cu actul de identitate/flotant.”

Organele de inspectie fiscala au constatat ca explicatiile date de reprezentantul societatii si documentele prezentate de societate nu sunt de natura sa probeze indeplinirea conditiilor prevazute de lege pentru ca sumele acordate salariatilor de X SRL cu titlu de cheltuieli de deplasare pentru transportul între localitatea în care acestia isi au domiciliul si localitatea unde se afla locul lor de munca sa nu fie incluse in categoria veniturilor neimpozabile la salariat, astfel ca temeiul prevederilor art.55 alin.(1) , art.55 alin.(4) lit.f) precum si pct.69 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, au considerat veniturile acordate salariatilor cu titlu de cheltuieli de deplasare la si de la locul de munca la domiciliu ca reprezentand venituri de natura salariala.

In aceste conditii in temeiul prevederilor art.6, art.72, art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare precum si prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal organele de inspectie fiscala au reintregit fondul de salarii pe perioada verificata, stabilind fond de salarii suplimentar asupra caruia au stabilit suplimentar obligatii fiscale de natura salariale in conformitate cu prevederile art.57 si art.58, art.296<sup>3</sup>, 296<sup>4</sup>, 296<sup>5</sup>, 296<sup>18</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Aferent obligatiilor fiscale stabilite suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au stabilit, pe perioada 26.08.2013-02.06.2016, dobanzi si penalitati de intarziere ,in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120<sup>1</sup> din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare precum si prevederile art.174, art.176 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

În contestația formulată, referitor la acest capăt de cerere, societatea contestatoare susține că în speta nu sunt aplicabile prevederile art. 55, alin. (4), lit. f) din Codul fiscal, în cauză fiind aplicabile prevederile art.55 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal având în vedere că decontarea contravalorii transportului la și de la locul de muncă pentru salariații precum și la nivelul companiilor Grupului, s-a efectuat în conformitate cu dispozițiile contractelor colective de muncă. Conform prevederilor contractului colectiv de muncă, decontarea cheltuielilor cu transportul la și de la locul de muncă se realizează în baza cererii scrise a angajatului și a cartii sale de identitate, care face dovada domiciliului. De asemenea, la decontarea acestor sume se ține cont și de numărul de zile efectiv lucrate de angajat în decursul unei luni, determinat pe baza pontajului depus. Considera că cererea scrisă realizată de salariații societății, susținută de dovada domiciliului și bazată pe prevederile obligatorii ale contractului colectiv de muncă, reprezintă, documentul justificativ pentru înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor cu transportul la și de la locul de muncă. Codul fiscal nu prevede obligativitatea decontării cheltuielilor cu transportul la și de la locul de muncă doar prin prezentarea unui abonament lunar valid emis de prestatorul autorizat, lipsa unui astfel de document atrăgând nedecontarea contravalorii acestor cheltuieli sau impozitarea acestora la nivelul angajatului. Sintagma „la nivelul unui abonament lunar” denotă intenția legiuitorului de a considera neimpozabile din punct de vedere al veniturilor salariale cheltuielile efectuate în cuantumul valoric al unui abonament lunar de transport pe mijloacele de transport în comun, însă fără a condiționa neimpozitarea acestora de prezentarea efectivă a unui astfel de abonament.

În drept, la art.55 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se prevede:

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

Iar la art.55 alin.(4) lit.a) din același act normativ se prevede:

***“(4) Următoarele sume nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit:***

*a) ajutoarele de înmormântare, ajutoarele pentru pierderi produse în gospodăriile proprii ca urmare a calamităților naturale, ajutoarele pentru bolile grave și incurabile, ajutoarele pentru naștere, veniturile reprezentând cadouri pentru copiii minori ai salariaților, cadourile oferite salariaților, contravaloarea **transportului la și de la locul de muncă al salariatului**, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora, acordate de angajator pentru salariații proprii sau alte persoane, **astfel cum este prevăzut în contractul de muncă.**”*

De asemenea, la art.296<sup>15</sup> lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările, se prevede:

*“Nu se cuprind în baza lunară a contribuțiilor sociale obligatorii, prevăzută la art. 296<sup>4</sup>, următoarele:[...]*

*b) ajutoarele de înmormântare, ajutoarele pentru pierderi produse în gospodăriile*

*propriu ca urmare a calamităților naturale, ajutoarele pentru bolile grave și incurabile, ajutoarele pentru naștere, veniturile reprezentând cadouri pentru copiii minori ai salariaților, cadourile oferite salariaților, contravaloarea transportului la și de la locul de muncă al salariatului, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora, acordate de angajator pentru salariații proprii sau alte persoane, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă.”*

Din documentele existente la dosarul contestației se reține ca pe perioada iulie 2013-decembrie 2014, societatea X a înregistrat în evidența contabilă, în contul 625002 „Cheltuieli transferari, detasari personal”, reprezentând contravaloarea cheltuielilor de deplasare al unora dintre angajații societății pentru transportul între localitatea în care aceștia își au domiciliul și localitatea unde se afla locul lor de muncă, în baza Contractului Colectiv de Munca.

La dosarul contestației se afla Contractul Colectiv de Munca încheiat între societate în calitate de angajator și salariații societății reprezentați de Federația Sindicatelor în Anexa nr. 3 alin. 4) pct. 4.1. prevede ca: „compania va suporta o parte din costul ocazionat cu transportul personalului care face naveta pe o rază cuprinsă între minim 5 km și maxim .. km, raportat la localitatea locului de muncă. Decontarea se acordă prin alocarea unei valori de .. lei/km, pe baza cererii scrise și a dovezii domiciliu lui/resedinței, făcută cu actul de identitate/flotant.”

În contestația formulată societate contestatoare arată ca decontarea contravalorii transportului la și de la locul de muncă pentru salariații precum și la nivelul companiilor Grupului din România, s-a efectuat în conformitate cu dispozițiile contractelor colective de muncă și anume pe baza cererii scrise a angajatului și a cărții sale de identitate, care face dovada domiciliului iar la decontarea acestor sume se ține cont și de numărul de zile efectiv lucrate de angajat în decursul unei luni, determinat pe baza pontajului depus.

Se reține astfel ca, societatea a considerat, pe perioada 01.iulie 2013-31 decembrie 2014, cheltuielile de deplasare al unora dintre angajații societății pentru transportul între localitatea în care aceștia își au domiciliul și localitatea unde se afla locul lor de muncă ca fiind cheltuielile deductibile fiscal pe perioada 01.iulie 2013-31 decembrie 2014 conform prevederilor art.21 alin(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și totodată ca fiind venit neimpozabil conform prevederilor art.55 alin.(4) lit.a) din același act normativ, în baza Contractului Colectiv de Munca.

Potrivit prevederilor art.229 din Legea nr.53/2003, republicată, privind Codul muncii:

*“(1) Contractul colectiv de muncă este convenția încheiată în formă scrisă între angajator sau organizația patronală, de o parte, și salariați, reprezentați prin sindicate ori în alt mod prevăzut de lege, de cealaltă parte, prin care se stabilesc clauze privind condițiile de muncă, salarizarea, precum și alte drepturi și obligații ce decurg din raporturile de muncă.[...]*

*(3) La negocierea clauzelor și la încheierea contractelor colective de muncă părțile sunt egale și libere.*

*(4) Contractele colective de muncă, încheiate cu respectarea dispozițiilor legale, constituie legea părților.”*

La art.37 și 40 din același act normativ se prevede ca:

-art.37



*“Drepturile și obligațiile privind relațiile de muncă dintre angajator și salariat se stabilesc potrivit legii, prin negociere, în cadrul contractelor colective de muncă și al contractelor individuale de muncă.”*

-art.40

*“(2) Angajatorului îi revin, în principal, următoarele obligații:*

*c) să acorde salariaților toate drepturile ce decurg din lege, din contractul colectiv de muncă aplicabil și din contractele individuale de muncă;”*

Potrivit art.41 Constituției României:

*“(5) Dreptul la negocieri colective în materie de muncă și **caracterul obligatoriu al convențiilor colective sunt garantate.**”*

Din prevederile legale enunțate mai sus se reține că contractul colectiv de muncă este convenția încheiată în forma scrisă între angajator de pe o parte și salariați reprezentați prin sindicate, prin care se stabilesc clauze privind condițiile de muncă, salarizarea precum și alte drepturi și obligații ce decurg din raporturile de muncă.

Contractele colective de muncă încheiate cu respectarea dispozițiilor legale constituie legea partilor.

În conformitate cu prevederile art.55 alin.(4) lit.a) și art.296<sup>15</sup> lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se reține că nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile în înțelesul impozitului pe venit și de asemenea, nu se cuprind în baza lunară a contribuțiilor sociale obligatorii **contravaloarea transportului la și de la locul de muncă al salariatului, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă.**

În prevederile legale mai sus enunțate se reține că legiuitorul nu distinge care este modalitatea de efectuare de către angajați a transportului dus-întors de la domiciliu la locul de muncă, pentru calificarea venitului respectiv ca venit neimpozabil în cazul în care acordarea acestor drepturi este înscrisă în contractul de muncă și care potrivit prevederilor legale enunțate constituie legea partilor.

Cu privire la decontarea contravalorii transportului la și de la locul de muncă al salariatului la pct.4.1 din Contractul colectiv de muncă se prevede că “Decontarea se acordă prin alocarea unei valori de .. lei/km pe baza cererii scrise și a dovezii domiciliului/resedinței făcută cu actul de identitate/flotant.”

Din punct de vedere contabil art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, prevede ca:

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

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

În Normele de întocmire și utilizare a documentelor financiar contabile cuprinse în Anexa 1 la Ordinul 3512/2008 privind documentele financiar contabile, în vigoare pe perioada verificată, se prevede:

*“1. Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).*

*2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:*

- denumirea documentului;*
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;*
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;*
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);*
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;*
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;*
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;*
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.*

*Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.”*

La pct.14 și pct.15 din același act normativ se prevede:

-pct.14

*“În cazul operațiunilor contabile pentru care nu se întocmesc documente justificative, înregistrările în contabilitate se fac pe bază de note de contabilitate care au la bază note justificative sau note de calcul, după caz.”*

-pct.15

*“Pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii pentru care persoanele impozabile sunt scutite fără drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată și nu sunt obligate să întocmească facturi, în conformitate cu prevederile Codului fiscal și ale normelor metodologice de aplicare a acestuia, operațiunile economice se înregistrează în baza contractelor încheiate între părți și a documentelor financiar-contabile sau bancare care să ateste acele operațiuni, cum sunt: aviz de însoțire a mărfii, chitanță, dispoziție de plată/incasare, extras de cont bancar, nota de contabilitate etc., după caz.”*

Având în vedere prevederile legale enunțate anterior se reține că la reflectarea în contabilitate a operațiunilor economico-financiare se vor avea în vedere prevederile

contractuale incheiate intre parti, toate informatiile asociate precum si politicile contabile elaborate si aprobate pentru operatiunile derulate cu respectarea reglementarilor contabile aplicabile.

In speta se retine ca, reflectarea in contabilitate a operatiunilor s-a efectuat in baza notelor contabile care au avut la baza documentele prevazute la pct.4.1 din Contractul colectiv de munca , respectiv pe baza cererii scrise si dovezii domiciliului/resedintei facuta cu actul de identitate/flotant precum si note de calcul a sumelor decontate salariatilor pentru transportul la si de la locul de munca conform Contractului colectiv de munca.

In vederea lamuriri cauzei in speta, organul de solutionare a contestatiei a solicitat punct de vedere directiei de specialitate din cadrul ANAF in conformitate cu prevederile art.276 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin raspunsul dat, inregistrat la D.G.R.F.P., aceasta institutie precizeaza urmatoarele:

“Avand in vedere faptul ca legea fiscala in vigoare nu distinge care este modalitatea de efectuare, de catre angajati a transportului dus-intors de la domiciliu la locul de munca, pentru clarificarea venitului respectiv ca venit neimpozabil, in cazul in care acordarea acestor drepturi este inscrisa in contractul de munca, consideram ca sumele acordate de angajator nu sunt incluse in venitul salarial si nu sunt impozabile, in intelesul impozitului pe venit.

Fata de cele de mai sus, pe perioada 1 iulie 2013-31 decembrie 2014 pentru sumele reprezentand contravaloarea transportului la si de la locul de munca al salariatilor astfel cum sunt prevazute in contractul de munca sunt aplicabile prevederile art.55 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal.[...]

Fata de cele de mai sus, pe perioada 1 iulie 2013-31 decembrie 2014 pentru sumele reprezentand contravaloarea transportului la si de la locul de munca al salariatilor astfel cum sunt prevazute in contractul de munca sunt exceptate de la plata contributiilor sociale obligatorii, conform art.296<sup>15</sup> lit.b) din Codul fiscal.”

Mentionam ca aceasta adresa a fost transmisa si organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal, in speta A.J.F.P.-Inspectie Fiscala, in vederea completarii referatului cu propuneri de solutionare a contestatiei in raport de prevederile art.55 alin.(4) lit.a) si art.296<sup>15</sup> lit.b) din Codul fiscal si, daca se impune, efectuarea unei cercetari la fata locului.

Prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P. , A.J.F.P.-Inspectie Fiscala specifica faptul ca”Indiferent de incadrarea legala respectiv art.55 alin.(4) lit.a) sau lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se face referire la contravaloarea transportului respectiv la contravaloarea cheltuielilor , x trebuie sa poata proba cu documente justificative contravaloarea respectivelor sume platite salariatilor cu titlu de cheltuieli de deplasare” si invoca in sustinere prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata.

Mentionam ca operatiunea in cauza nu se incadreaza in prevederile art.55 alin.(4) lit.f) din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare deoarece, conform acestui articol de lege contravaloarea cheltuielilor de deplasare pentru transportul intre localitatea in care angajatii isi au domiciliul si localitatea unde se afla locul de munca al acestora , la nivelul unui abonament lunar, se deconteaza in situatiile in care nu se asigura locuinta sau nu se suporta contravaloarea chiriei, conform legii, insa in speta nu este cazul.

Avand in vedere prevederile art.55 alin.(4) lit.a) si art.296<sup>15</sup> lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si faptul ca legiuitorul nu distinge care este modalitatea de efectuare de catre angajati a transportului dus-intors de la domiciliu la locul de munca, pentru calificarea venitului respectiv ca venit neimpozabil in cazul in care acordarea acestor drepturi este inscrisa in contractul de munca iar potrivit reglementarilor legale mai sus enuntate, la reflectarea in contabilitate a operatiunilor economico-financiare se vor avea in vedere prevederile contractuale incheiate intre parti si in contractul colectiv de munca incheiat intre parti se specifica in mod clar ca "Decontarea se acorda prin alocarea unei valori de .. lei/km pe baza cererii scrise si a dovezii domiciliului/resedintei facuta cu actul de identitate/flotant" se retine ca cererea scrisa a salariatului, actul de identitate/flotant din care rezulta domiciliul/resedinta acestuia, insotite de nota de calcul a contravalorii transportului (nr.kmX 0,23 lei/km) reprezinta documentele justificative de inregistrare a cheltuielilor de transport la si de la locul de munca al salariatului.

In conditiile in care, prin raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, organele de inspectie fiscala au analizat suma reprezentand contravaloarea cheltuielilor de deplasare al unora dintre angajatii societatii pentru transportul intre localitatea in care acestia isi au domiciliul si localitatea unde se afla locul lor de munca decontata salariatilor pe perioada 1 iulie 2013-31 decembrie 2014 conform contractului colectiv de munca, in raport de prevederile art.55 alin.(1) , art.55 alin.(4) lit.f), precum si pct.69 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, considerand-o venit de natura salariala pentru care au stabilit impozit pe venit si contributiile sociale obligatorii si accesorii aferente in conformitate cu prevederile art.57 si art.58, art.296<sup>3</sup>, 296<sup>4</sup>, 296<sup>5</sup>, 296<sup>18</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare iar organul de inspectie fiscala nu a analizat operatiunea in raport de prevederile art.55 alin.(4) lit.a) respectiv art.296<sup>15</sup> lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si nu a completat referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, in acest sens, asa cum s-a pronuntat si directia de specialitate din cadrul ANAF prin adresa transmisa, inregistrata la D.G.R.F.P., in baza documentelor existente la dosarul la dosarul cauzei organul de solutionare a contestatiei nu este in masura sa se pronunte daca suma decontata salariatilor pentru transportul la si de la locul de munca este calculata corect pentru fiecare salariat si daca este justificata cu documente asa cum se prevede in Contractul colectiv de munca incheiat intre societatea X si salariati reprezentata de Federatia Sindicatelor " .

In aceste conditii in speta devin incidente prevederile art.7 alin.(3), art.72, art.73 si art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

-art.7

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

-art.72

*"Documentele justificative şi evidenţele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există şi alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la*

*stabilirea bazei de impozitare.”*

*-art.73*

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

*(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”*

*-art.113*

*“(1)Inspekția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.*

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

*a)examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;*

*b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;*

*c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;*

*d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;*

*e) solicitarea de informații de la terți;*

*f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;*

*g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;*

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

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

*j) sancționarea potrivit legii a faptelor reprezentând încălcări ale legislației fiscale și contabile constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale și contabile;*

*k) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;*

*l) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.”*

Din prevederile legale enunțate se reține ca în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală au obligația să examineze starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/platitorului. În analiza efectuată, organele de inspecție fiscală au obligația să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

Totodată, organele de inspecție fiscală pentru stabilirea stării de fapt trebuie să verifice legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/platitor, respectarea prevederilor legislației fiscale și contabile și să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz.

Prin urmare, se reține ca este necesară stabilirea cu claritate a situației de fapt în vederea determinării corecte a situației contribuabilului de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P.-Inspecție Fiscală, prin încadrarea legală a operațiunii în cauză în prevederile art.55 alin.(4) lit.a) și art.296<sup>15</sup> lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și nu art.55 alin.(1) sau art. 55 alin.(4) lit.f) din același act normativ, cum s-a efectuat prin actul administrativ analizat precum și verificarea sumelor plătite fiecărui salariat cu titlu de cheltuieli de deplasare la și de la locul de muncă în baza documentelor justificative, în raport de prevederile contractuale prevăzute în Contractul colectiv de muncă, care potrivit prevederilor legale mai sus enunțate constituie legea partilor.

În condițiile în care se constată diferențe în plus acordate salariaților, față de cele prevăzute în Contractul colectiv de muncă încheiat între societatea X și salariați reprezentată de Federația Sindicatelor organele de inspecție fiscală vor stabili, după caz, pe perioada 1 iulie 2012-31 decembrie 2014, obligații fiscale de natură salarială, în conformitate cu prevederile legale aplicabile pe perioada verificată.

În consecință, în speta, se vor aplica prevederile art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare potrivit căruia:

*“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.*

*(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de*

*desființare.”*

Iar cu privire la refacerea inspectiei fiscale la art.129 din actul normativ anterior mentionat se stipuleaza:

*"Art. 129 [...] (2) Refacerea inspectiei fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.[...]"*

*(4) Refacerea inspectiei fiscale se realizează de către o altă echipă de inspectie fiscală decât cea care a încheiat actul desființat."*

Totodata, potrivit pct.11.5 din Ordinul nr.3741/2015 pentru aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala :

*"Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat."*

Avand in vedere cele precizate mai sus , documentele existente la dosarul contestatiei, precum si normele legale aplicabile in materie , se va desfiinta partial Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala cu privire la suma totala reprezentand impozit pe veniturile din salarii si contributi sociale obligatorii stabilite asupra sumelor decontate salariatilor pentru transportul la si de la locul de munca in baza in Contractul colectiv de munca.

De asemenea, se va desfiinta partial Decizia de impunere nr si Raportul de inspectie fiscala cu privire la suma reprezentand accesorii stabilite pe perioada 26.08.2013-02.06.2016 aferente impozitului pe venituri din salarii si contributi sociale obligatorii, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale"

Organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa decat cea care a intocmit actul administrativ fiscal contestat, urmeaza sa reanalizeze situatia de fapt pentru aceeasi perioada si pentru acelasi obiect, avand in vedere precizarile din prezenta decizie precum si prevederile legale aplicabile in speta, pe perioada verificata;prin noul act administrativ fiscal intocmit nu se va crea o situatie mai grea contestatorului in propria cale de atac, decat cea stabilita prin Decizia de impunere.

4.Referitor la solicitarea societatii X de sustinere orala a contestatiei formulata impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportul de inspectie fiscala, in conformitate cu prevederile art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, mentionam ca aceasta a fost acordata si a avut loc in data de .. la sediul organului de solutionare a contestatiei cu participarea reprezentantului legal al societatii , participarea organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal contestat, sustinerile partilor fiind consemnate in Minuta inregistrata la D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii, incheiata cu aceasta ocazie.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, se

DECIDE

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de societatea E X, inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportul de inspectie fiscala cu privire la obligatiile fiscale, care se compun din:

- impozit pe profit;
- dobanzi aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata;
- TVA
- dobanzi aferente TVA de plata;
- penalitati de intarziere aferente TVA de plata;

2.Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere emisa in baza Raportul de inspectie fiscala cu privire la obligatiile fiscale in valoare totala, care se compun din:

- contributia angajatorului la asigurarile sociale de stat;
- dobanzi aferente contributiei angajatorului la asigurarile sociale de stat;
- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la asigurarile sociale de stat;
- contributia individuala la asigurarile sociale de stat;
- dobanzi aferente contributiei individuale la asigurarile sociale de stat;
- penalitati de intarziere aferente contributiei individuale la asigurarile sociale de stat;
- contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale;
- dobanzi aferente contributiei angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale;
- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale;
- contributia angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- dobanzi aferente contributiei angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- dobanzi aferente contributiei individuale la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- penalitati de intarziere aferente contributiei individuale la bugetul asigurarilor pentru somaj ;
- contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- dobanzi aferente contributiei la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- penalitati de intarziere aferente contributiei la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- contributia angajatorului la asigurarile sociale de sanatate
- dobanzi aferente contributiei angajatorului la asigurarile sociale de sanatate;
- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia individuala la asigurarile sociale de sanatate;
- dobanzi aferente contributiei individuale la asigurarile sociale de sanatate;
- penalitati de intarziere aferente contributiei individuale la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia angajatorului la fondul pentru concedii medicale;
- dobanzi aferente contributiei angajatorului la fondul pentru concedii medicale;
- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la fondul pentru concedii



medicale;

- impozit pe veniturile din salarii;
- dobanzi aferente impozitului pe veniturile din salarii ;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;

Organul de inspectie fiscala, printr-o alta echipa decat cea care a intocmit actul administrativ fiscal contestat, va proceda la reverificarea stricta a aceleiasi perioade si acelorasi obligatii fiscale avand in vedere considerentele prezentei decizii, documentele prezentate de societate si prevederile legale aplicabile spetei; prin noul act administrativ fiscal intocmit nu se va crea o situatie mai grea contestatorului in propria cale de atac, decat cea stabilita prin Decizia de impunere.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunal, in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.