



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția generală de
soluționare a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 387 10 00
Fax : +021 336.85.48
e-mail: contestatii.anaf@mfinante

DECIZIA nr. 346 / 2013
privind soluționarea contestației depusă de
S.C .X. S.A. din .X., înregistrată la Direcția generală
de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de
Administrare Fiscală sub nr. 906184/31.01.2013

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. .X. prin adresa nr. .X./X.2013, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. X/31.01.2013, asupra contestației formulată de **S.C .X. S.A.** din .X., Str. .X., nr. .X., sector .X. având cod de înregistrare fiscală RO .X., înmatriculată la Registrul Comerțului sub nr. .X./X./2002, împotriva Deciziei de impunere nr. .X./X.2012 întocmită de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. – Administrația Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./X.2012.

Contestația a fost formulată prin Cabinet de avocat .X., în baza împuternicirii avocațiale seria .X. nr. .X./2012, anexată în original la dosarul cauzei și are ca obiect suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- Impozit pe veniturile din salarii și asimilate acestora în sumă de **.X. lei**;
- Accesorii în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate acestora;
- Contribuția la fondul de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de **.X. lei**;
- Accesorii în sumă de **.X. lei** aferente contribuției la fondul de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- Vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de **.X. lei**;

- Accesorii în sumă de **.X. lei** aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate;
- Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de **.X. lei**;
- Accesorii în sumă de **.X. lei** aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de **.X. lei**;
- Accesorii în sumă de **.X. lei** aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- Contribuția pentru concedii și indemnizații în sumă de **.X. lei**;
- Accesorii în sumă de **.X. lei** aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de **.X. lei**;
- Accesorii în sumă de **.X. lei** aferente contribuției de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de **.X. lei**;
- Accesorii în sumă de **.X. lei** aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de **.X. lei**;
- Accesorii în sumă de **.X. lei** aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- Taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**;
- Accesorii în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată;
- Impozit pe profit în sumă de **.X. lei**;
- Accesorii în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Decizia de impunere nr. **.X./X.2012** a fost comunicată societății la data de 20.11.2012 potrivit confirmării de primire nr. **.X.**, anexată în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost înregistrată la data de 04.12.2012 conform ștampilei aplicată de Registratura Direcției Generale a Finanțelor Publice **.X.**, pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 alin.(1) și art. 209 alin. (1) lit. c din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin

Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de **S.C .X. S.A.**

I. S.C .X. S.A. din .X. contestă Decizia de impunere nr. .X./X.2012 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. - Administrația Finanțelor Publice .X., precizând următoarele:

ASPECTE PROCEDURALE

1. Prin efectuarea inspecției fiscale au fost încălcate prevederile art. 98 din Codul de procedură fiscală care stipulează obligativitatea efectuării inspecției fiscale în cadrul unui termen imperativ.

a) În ceea ce privește verificarea anilor fiscali 2004 – 2008, dreptul organelor de inspecție fiscală de a proceda la verificări s-a prescris, având în vedere următoarele:

- societatea nu se încadrează în categoria „marilor contribuabili”, astfel încât termenul de inspecție fiscală este limitat la o perioadă anterioară de cel mult trei ani,

- potrivit adresei nr. .X./X.2012, inspecția fiscală a început la data de .X.2012 și vizează verificarea perioadei 2004 – 2008,

- pentru anii 2004 – 2008 față de societate a operat decăderea organelor fiscale de a efectua inspecția fiscală,

- această regulă își găsește consacrarea expresă și în Carta drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale prin legiferarea dreptului organelor fiscale de a verifica numai impozitele, taxele și contribuțiile sociale aflate în cadrul termenului de prescripție.

b) Suspendarea inspecției fiscale comunicată societății prin adresele nr. .X./X.2009 și nr. .X./X.2009 vizează exclusiv suspendarea verificării impozitului pe veniturile din salarii și nu suspendarea inspecției fiscale privind impozitul pe profit, TVA, contribuții sociale, alte venituri.

Inspecția fiscală declanșată la nivelul anului 2009, luna .X. , prin Avizele de inspecție fiscală nr. .X./X.2009 și nr. .X./X.2009, reluată la data de .X.2012 și soldată cu emiterea deciziei de impunere atacată, a fost suspendată exclusiv pentru „necesitatea obținerii unui punct de vedere privind tratamentul fiscal aplicabil autorizațiilor de călătorie și permiselor de călătorie acordate membrilor familiilor personalului SC .X. SA”.

În adresele privind comunicarea suspendării nu se menționează nimic cu privire la suspendarea verificării impozitului pe profit, TVA și contribuții sociale.

Pe cale de consecință, suspendarea inspecției fiscale nu a vizat și impozitul pe profit, TVA și contribuțiile sociale, astfel încât organele de inspecție fiscale sunt decăzute din dreptul de a efectua inspecția fiscală

desfășurată în anul 2012 pentru aceste impozite, taxe și contribuții, aferente perioadei 2004 – 2008.

c) Nu poate fi reținută teza potrivit căreia inspecția fiscală s-a extins pe o perioadă de 5 ani, întrucât acestea nu au susținut și motivat incidența niciuneia dintre situațiile prevăzute de art. 98 alin. (3) teza a II a din Codul de procedură fiscală, referitoare la extinderea inspecției fiscale pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

Chiar și în situația în care o astfel de ipoteză ar fi incidentă, organele de inspecție fiscale sunt decăzute din dreptul de a efectua inspecția fiscală pentru perioada 2004 – 2006, având în vedere motivele arătate mai sus la lit. b.

2. Societatea precizează că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art. 91 din Codul de procedură fiscală, referitoare la prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale, având în vedere argumentele prezentate la pct. 1 b), astfel încât dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale pentru impozitul pe profit, TVA și contribuțiile sociale s-a prescris pentru perioada 2004 – 2006.

3. Întârzierea de 3 ani în efectuarea inspecției fiscale este strict imputabilă organelor de inspecție fiscală, astfel încât stabilirea unor majorări de întârziere în cuantum de .X. lei este abuzivă.

Singurul motiv al suspendării inspecției fiscale rezidă în necesitatea obținerii, de către organele de inspecție fiscală, a unui punct de vedere.

Conform prevederilor art. 119 din Codul de procedură fiscală, majorările de întârziere se percep exclusiv în cazul existenței unei culpe a debitorului, și nu în cazul existenței unor „nelămuriri” ale organelor de inspecție fiscală pentru care acestea necesită „puncte de vedere de la direcțiile specializate”.

Stabilirea majorărilor de întârziere în sumă de .X. lei, dintr-un debit total de .X. lei, încalcă regulile de procedură fiscală referitoare la stabilirea majorărilor de întârziere, precum și principiul certitudinii impunerii și principiul eficienței consacrate de prevederile art. 3 din Codul fiscal.

4. Contestatara precizează că prin raportul de inspecție fiscală comunicat în fază de proiect societății, organele de inspecție finală au stabilit alte sume datorate față de raportul de inspecție fiscală final.

Or, lipsa consecvenței în ceea ce privește sumele stabilite cu titlu de obligații suplimentare de plată, determină singura concluzie validă potrivit căreia raportul de inspecție fiscală conține deficiențe majore, necesar a fi cenzurate pentru preîntâmpinarea unui abuz.

FONDUL CAUZEI

1. Referitor la impozitul pe veniturile din salarii:

Societatea precizează că deși prin Raportul de inspecție fiscală întocmit de către Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. nu au fost stabilite obligații suplimentare de plată în ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii (permise de călătorie/autorizații), prin raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au stabilit obligații suplimentare de plată reprezentând impozit pe veniturile din salarii în cuantum de .X. lei și de .X. lei.

Astfel, contestatara susține că organele de inspecție fiscală au procedat la efectuarea a două inspecții fiscale cu privire la aceeași materie impozabilă și aceeași perioadă supusă verificării, fiind încălcate prevederile art. 105 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, societatea invocând în acest sens și Decizia nr. .X./2005 a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

a) În ceea ce privește permisele de călătorie acordate membrilor familiei salariaților societății, contestatara precizează că sunt aplicabile următoarele prevederi legale și nu prevederi derivate din contractele de muncă sau din alte relații contractuale: art. 3 alin. (1) și alin. (2), art. 4 alin. (4) și art. 6 alin. (6) din Ordonanța Guvernului nr. 112/1999 privind călătoriile gratuite în interes de serviciu și în interes personal pe căile ferate române, art. 42 lit. e din Codul fiscal, art. 88 și art. 162 din Contractul colectiv de muncă pe anii 2004 și 2005, respectiv 2006 și 2007.

De asemenea, societatea precizează că organele de inspecție fiscală au interpretat în mod eronat dispozițiile art. 55 alin. (3) lit. f din Codul fiscal, întrucât permisele de călătorie sunt acordate în temeiul unei dispoziții legale speciale și nu în temeiul contractului individual de muncă.

Permisele de călătorie nu pot fi asimilate noțiunii de „foloase” sau „avantaje” întrucât gratuitatea și deductibilitatea fiscală a acestora este stabilită în mod corect de legea specială privind călătoriile în interes de serviciu și în interes personal pe căile ferate române. În conformitate cu prevederile art. 55 alin. (4) din Codul fiscal, permisele de călătorie pe căile ferate române emise în mod gratuit, nu sunt incluse în noțiunea de avantaj și nu sunt impozabile. Aceste cupoane nu sunt foloase primite de către salariați, cu atât mai mult „foloase” primite în temeiul contractului individual de muncă, prevederile aplicabile fiind cele ale Ordonanței Guvernului nr. 112/1999.

b) În ceea ce privește încadrarea în categoria „avantajelor” a contravalorii билетelor de tratament și odihnă, contestatara precizează că organele de inspecție fiscală au interpretat eronat dispozițiile legale aplicabile, respectiv art. 21 alin. (3) lit. c din Codul fiscal, întrucât prin

aplicarea prevederilor Codului fiscal și cele referitoare la contractul colectiv de muncă, societatea a respectat plafonul de 2% aplicat asupra fondului de salarii realizat lunar, deducând costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, a membrilor familiei angajaților societății.

Referitor la dispozițiile art. 55 alin. (3) lit. f din Codul fiscal, invocat de organele de inspecție fiscală, societatea precizează că art. 55 alin. (4) din Codul fiscal, în care sunt incluse excepțiile prevăzute la art. 55 alin. (3), prevede expres deductibilitatea fiscală a contravalorii biletelor de tratament și odihnă.

Din interpretarea gramaticală a textului art. 55 alin. (4) din Codul fiscal se poate deduce faptul că intenția legiuitorului a fost aceea de a enumera de fapt facilitățile acordate și nesupuse impozitării.

Societatea invocă și prevederile art. 109 și art. 117 din Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale.

Totodată, în ceea ce privește includerea autorizațiilor de călătorie a salariaților în categoria avantajelor în natură, societatea precizează faptul că pe de o parte, prin Dispoziția de măsuri nr. .X./X.2009, se menționează că autorizațiile sunt în interes de serviciu, iar pe de altă parte, prin raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, se menționează faptul că aceste autorizații sunt folosite numai în interes de serviciu.

Având în vedere și prevederile art. 3 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 112/1999 și pct. 84 lit. g din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, societatea precizează că obligațiile suplimentare în cuantum de .X. lei, incluzând majorări de întârziere, pentru sediile secundare din .X. și sediul central din .X., sunt neîntemeiate. În acest sens, contestatara menționează că depune în susținerea contestației (anexa 6) „practică judiciară relevantă”.

2. Referitor la contribuțiile stabilite suplimentar de către organele de inspecție fiscală, societatea susține că acestea nu sunt datorate întrucât cheltuielile cu acordarea autorizațiilor de călătorie și biletelor de tratament sunt cheltuieli deductibile în accepțiunea codului fiscal și a legislației incidente în cauză.

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată deductibilă:

a) În ceea ce privește TVA aferentă operațiunilor de închiriere a unor spații de alte societăți, contestatara precizează că în notificarea depusă de către prestatorul SC .X. SA la organele fiscale, nu se menționează pentru ce bunuri s-a optat în vederea aplicării regimului de taxare a operațiunilor de

închiriere, aceasta fiind formulată la modul general, pentru toate bunurile societății.

În ceea ce privește spațiul închiriat de la .X. SA, contestatara precizează că organele de inspecție fiscală, deși au reținut culpa altor persoane, au aplicat o sancțiune SC .X. SA și au stabilit TVA de plată în sumă de .X. lei, în condițiile în care, urmare controalelor efectuate la aceste societăți, nu au fost constatate deficiențe referitor la TVA colectată pentru operațiunile de închiriere și nu au fost dispuse măsuri privind stornarea facturilor și emiterea unor noi facturi fără TVA.

Contestatara precizează că organele de inspecție fiscală au „omis” prevederile pct. 42 alin. (5) și alin. (6) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, în vigoare în perioada 2004 – 2006, pct. 38 alin. (5) și alin. (6) din același act normativ, în vigoare începând cu anul 2007.

De asemenea, contestatara precizează că facturile au fost emise de către proprietarii bunurilor imobile cu TVA, iar taxa a fost declarată și plătită de către aceste societăți la bugetul de stat, în aceeași perioadă în care SC .X. SA a înregistrat TVA deductibilă, astfel că, prin exercitarea dreptului de deducere nu a fost creat niciun prejudiciu bugetului de stat, pentru a fi calculată TVA de plată și accesorii aferente, situație în care este încălcat principiul neutralității TVA.

Taxa pe valoarea adăugată de care statul putea să beneficieze a rămas neutră, având în vedere operațiunile desfășurate, iar atâta timp cât persoanele impozabile realizează activități economice supuse TVA, indiferent de scopul sau rezultatul acestora, neutralitatea taxei impune deducerea TVA aferentă acestor facturi pentru închirierea bunurilor imobile.

În susținerea celor de mai sus societatea invocă și principiul proporționalității, reținut de Curtea Europeană de Justiție în cauzele C-409/04 „Teleos vs. Commissioners of Customs and excise”, precum și cauzele C-286/94, C-340/95, C-401/95, C47/96 „Garage Molenheide”, precizând faptul că atâta timp cât organele fiscale nu au stabilit existența unei fraude, iar tranzacția nu a adus niciun prejudiciu bugetului de stat, măsura neacordării deductibilității TVA înscrisă în facturile de închiriere a spațiilor imobile este una neproporțională în raport de scopul urmărit.

Totodată, societatea precizează faptul că din legislația incidentă nu rezultă că societatea, în perioada 2004 – 31.12.2006, avea obligația de a solicita proprietarului dovada optării pentru taxarea operațiunii, precum și faptul că a îndeplinit toate condițiile legale privind justificarea dreptului de deducere a TVA, prevăzute de Codul fiscal și legislația adiacentă.

Obligația depunerii unei notificări la autoritățile fiscale revine exclusiv furnizorului de servicii, beneficiarul neavând nicio formalitate de îndeplinit în acest sens.

Având în vedere dispozițiile pct. 40 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, precum și faptul că existența sau inexistența notificărilor nu produce niciun prejudiciu bugetului de stat, în condițiile în care terții proprietari ai spațiilor închiriate au achitat TVA aferentă acestor operațiuni, astfel încât și-au exercitat, în mod explicit, dreptul de opțiune privind aplicarea regimului de taxare, contestatara precizează că obligația stornării facturilor revine furnizorului și nu SC .X. SA.

De asemenea, contestatoarea precizează că până la data de 01.01.2008, legislația în domeniul TVA nu prevedea obligativitatea prestatorului care a dat spre închiriere bunuri imobile, de a transmite clientului o copie a notificării privind opțiunea de taxare. În aceste condiții, beneficiarul respectivelor operațiuni nu avea posibilitatea să verifice dacă prestatorul serviciilor de închiriere și-a îndeplinit sau nu obligațiile formale privind exercitarea opțiunii de taxare a operațiunilor menționate anterior.

În ceea ce privește taxarea acestor operațiuni de închiriere, societatea precizează că normele metodologice de aplicare a Codului fiscal prevăd posibilitatea opțiunii tacite, respectiv aplicarea regimului de taxare din perioada anterioară și continuarea acestuia și după intrarea în vigoare a Codului fiscal, invocând în acest sens prevederile pct. 38 alin. (3) și alin. (6) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, în vigoare la datele de 01.01.2007 și de 01.01.2008, pct. 42 alin. (6) din același act normativ, în vigoare de la data publicării până la 31.12.2006.

Societatea precizează faptul că în situația în care a optat tacit pentru taxarea operațiunilor de închiriere, nu este obligată să depună notificare, astfel că are dreptul să emită facturi cu TVA pentru aceste operațiuni și implicit beneficiarul are dreptul să deducă TVA aferentă.

De asemenea, societatea precizează că textele de lege în vigoare anterior datei de 01.01.2007, cât și pe perioada 2007 – 2008, au permis și recunoscut dreptul contribuabilului de opțiune tacită pentru regimul de taxare a operațiunilor de închiriere, menționându-se, în mod expres, faptul că depunerea cu întârziere a notificării nu anulează dreptul contribuabilului de a aplica regimul de taxare.

În ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii, societatea precizează că acestea sunt stabilite eronat întrucât au fost calculate fără a se defalca pe fiecare lună în parte taxa stabilită suplimentar, ci s-au calculat pentru fiecare an în parte, mod de calcul ce a condus la majorarea cuantumului accesoriilor.

De asemenea, în ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii, societatea precizează că potrivit prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 acestea se datorează pentru neplata în termen a obligațiilor la bugetul de stat, însă în cauză, TVA dedusă de societate a fost achitată, fie și

indirect de către prestatori prin deconturile de TVA aferente lunilor corespunzătoare în care societatea a dedus aceeași taxă.

Astfel, având în vedere că TVA trebuie să fie neutră, iar bugetul de stat a beneficiat de această sumă în toată această perioadă, societatea susține că nu se află într-o întârziere și nu pot fi percepute obligații fiscale accesorii.

b) În ceea ce privește TVA aferentă permiselor și autorizațiilor de călătorie, societatea precizează că în cauză sunt incidente prevederile art. 1, art. 3 și art. 4 din Ordonanța Guvernului nr. 112/1999 cu modificările și completările ulterioare, aceasta fiind legea specială care reglementează acordarea permiselor și autorizațiilor gratuite de călătorie și care precizează că aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil, în limitele prevăzute de legislația care le reglementează, precum și prevederile art. 129 alin. (3) lit. b și art. 21 din Codul fiscal, care precizează că la determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile inclusiv cele reglementate prin alte acte normative în vigoare.

De asemenea, societatea precizează că același este tratamentul și în ceea ce privește TVA, în sensul că, din coroborarea prevederilor art. 21 din Codul fiscal cu prevederile art. 4 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 112/1999 și art. 129 alin. (3) lit. b din Codul fiscal, rezultă că TVA aferentă cheltuielilor cu permisele / autorizațiile de călătorie acordate în mod gratuit este deductibilă fiscal.

Având în vedere că toate călătoriile de care poate beneficia un salariat pot fi folosite pentru transportul în interes de serviciu, precum și faptul că filele de călătorie se acordă într-un anumit număr, fără a se preciza câte călătorii pot fi folosite în interes de serviciu și câte în interes personal, societatea precizează că organele de inspecție fiscală în mod eronat au reconsiderat aceste cheltuieli ca fiind asimilate veniturilor salariale și nu au acceptat dreptul de deducere, iar încadrarea acestora ca și avantaje în natură sau venituri asimilate salariilor este exclusă, invocând în aceste sens și prevederile art. 21 alin. (1), alin. (2) lit. e și alin. (3) lit. b din Codul fiscal.

Societatea invocă și prevederile art. 42 lit. e din Codul fiscal, în vigoare în perioada 2004 – 2008, precizând faptul că sumele ce reprezintă contravaloarea cupoanelor acordate cu titlu gratuit nu sunt venituri impozabile, consecința fiind aceea că nu pot fi asimilate veniturilor salariale și nu pot fi impozitate.

c) În ceea ce privește TVA aferentă cheltuielilor cu deplasarea și cazarea membrilor de sindicat, având în vedere prevederile art. 21 și art. 129 din Codul fiscal, societatea precizează că aceste cheltuieli sunt deductibile la

calculul profitului impozabil, iar prestarea acestor servicii se efectuează cu plată, ceea ce înseamnă că și TVA aferentă este deductibilă.

În acest caz, norma specială care reglementează suportarea cheltuielilor cu deplasarea și cazarea membrilor de sindicat sunt contractele colective de muncă încheiate la nivel de ramură, societatea menționând cu titlu de exemplu, pentru anii 2008 – 2010, art. 90 din acest contract, prevederile fiind similare și pentru perioada 2004 – 2007.

Societatea precizează că potrivit prevederilor legale mai sus menționate, cheltuielile privind transportul și cazarea membrilor de sindicat la conferințele și congresele naționale sunt suportate de către patronat, în speța în cauză SC .X. SA, aceasta fiind o obligație asumată de către patronatele din sistemul transporturilor feroviare.

În susținerea celor de mai sus societatea invocă și prevederile art. 21 alin. (2) lit. e și alin. (3) lit. b din Codul fiscal

4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată:

a) *În ceea ce privește TVA aferentă cheltuielilor efectuate cu salariații detașați de la regionalele .X. SA, societatea precizează că a aplicat în mod corect cota de profit de 3% pentru toate serviciile prestate și în cazul tuturor facturilor emise, și nu a putut identifica nici o situație în care cota de profit aplicată să nu fie în cuantum de 3% și susține că anexează în acest sens centralizatoarele cu calculul drepturilor bănești și celelalte contribuții în baza cărora societatea a efectuat plățile și în baza cărora s-au efectuat înregistrările în contabilitate.*

Întrucât în raportul de inspecție fiscală și în anexele acestuia nu se pot identifica facturile avute în vedere de către organele de inspecție fiscală pentru care s-a constatat că societatea nu a calculat corect cota de profit de 3%, contestatara susține că nu poate formula apărări prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală decât în raport de centralizatoarele menționate mai sus și de facturile emise în perioada respectivă.

Astfel, societatea precizează faptul că din compararea cifrelor înscrise în centralizatoare, în care sunt prevăzute retribuițiile și contribuțiile, cu cifrele înscrise în facturile fiscale, se poate constata că nu există nici o situație în care SC .X. SA să nu fi calculat corect cota de profit de 3% prevăzută de lege.

De asemenea, societatea precizează că pentru perioada menționată de organele de inspecție fiscală, respectiv ianuarie – iulie 2004, societatea a facturat toate serviciile prestate prin calcularea corespunzătoare a cotei de 3%.

Totodată, contestatara susține că actele administrative atacate sunt nemotivate, în raport de prevederile art. 43 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, având în vedere că din conținutul acestora nu rezultă situația de fapt în urma căreia organul de inspecție fiscală a constatat că societatea nu a calculat și facturat corect cota de profit de 3%.

Motivarea în fapt a actului administrativ presupune descrierea situației de fapt prin raportare la înscrisurile pe care le consideră nelegal întocmite, în cauză, această situație de fapt trebuia raportată la facturile fiscale pentru care organul de inspecție fiscală a constatat că nu s-a aplicat și calculat în mod corect cota de profit de 3%.

Necesitatea motivării actului administrativ atât în fapt cât și în drept este un element esențial de legalitate a acestuia, întrucât în funcție de constatările cuprinse în raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere, contribuabilul trebuie să-și formuleze apărările.

b) În ceea ce privește TVA aferentă facturilor de stornare pentru situațiile în care Curtea de Conturi a stabilit prin rapoartele încheiate la regionalele .X. SA că sumele facturate nu sunt datorate, societatea precizează faptul că în toate cazurile stornarea s-a realizat avându-se în vedere că urmare controalelor efectuate de Curtea de Conturi a României s-a reținut că sumele facturate nu erau datorate de către beneficiari, respectiv regionalele .X., iar aceștia nu au contestat aceste aspecte, ci și le-au însușit și au solicitat stornarea facturilor, astfel că SC .X. SA în mod corect a procedat la stornarea facturilor și la ajustarea bazei de impozitare a TVA.

În susținerea celor de mai sus contestatara invocă prevederile art. 138 alin. (1) lit. b și art. 160 din Codul fiscal, în vigoare la data efectuării stornării, precizând faptul că în cazul de față, în baza rapoartelor întocmite de Curtea de Conturi a României, s-a stabilit că regionalele .X. au majorat nejustificat cheltuielile prin raportare la facturile emise de societate și s-a dispus recuperarea cotei de profit de 3% întrucât prestările de servicii facturate erau prevăzute și în atribuția regionalilor, iar realizarea acestora prin intermediul altei entități apare ce nejustificată, astfel că procedura de ajustare poate fi utilizată potrivit Codului fiscal și în cazul în care suma unei livrări sau prestări efectuate de sau către o persoană impozabilă înregistrată este majorată sau micșorată sau când această livrare/prestare este anulată într-o perioadă fiscală următoare, cu condiția ca ajustarea să fie efectuată înainte de orice intervenție a organelor fiscale competente și într-un decont depus înainte de expirarea unui interval de cinci ani de la sfârșitul anului în care se încheie perioada fiscală în care livrarea sau prestarea a fost justificată inițial.

Societatea precizează că a stornat efectiv facturile cu privire la sumele considerate nejustificate de către Curtea de Conturi și în același timp operațiunea este justificată și realizată cu bună credință, justificarea fiind

realizată atât prin adresele de solicitare a stornărilor transmise de către regionalele .X., cât și prin extrase din constatările Curții de Conturi prin care s-au trasat aceste măsuri de recuperare a sumele achitate nejustificat.

De asemenea, societatea precizează că a fost îndeplinită și condiția cu privire la faptul că ajustarea operată în evidențele persoanei impozabile trebuie să facă referire specifică la decontul în care a fost declarată și la toate documentele legate de sumele declarate în plus sau în minus.

c) *În ceea ce privește TVA aferentă stornărilor pentru perioada 2004 și 2006*, societatea precizează faptul că actele administrative atacate sunt nemotivate în fapt și în drept întrucât din raportul de inspecție fiscală nu reiese care sunt motivele de fapt și de drept pentru care nu au fost acceptate la stornare facturile emise în anii 2004 și 2006, în condițiile în care în cauză sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru a se dispune stornarea acestora.

De asemenea, societatea precizează că prin constatările efectuate, organele de inspecție fiscală au dublat în mod nejustificat baza de impozitare cu suma de .X. lei, au stabilit taxa suplimentară de colectat aferentă acesteia în cuantum de .X. lei și au calculat obligații fiscale accesorii aferente, în condițiile în care societatea a înregistrat aceste sume în contabilitate ca bază de impozitare, a declarat și a plătit TVA aferentă acestei baze de impozitare prin decontul de TVA.

Organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere faptul că toate sumele înscrise în facturile fiscale stornate pentru prestările de servicii efectuate la regionalele .X. SA, în perioada ianuarie – iunie 2004, au fost refacturate la data de 30.06.2004, fiind astfel încălcate prevederile art. 105 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003.

În susținerea celor de mai sus, societatea invocă și prevederile pct. 102.1 din Normele metodologice de aplicare a prevederilor art. 105 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003.

Totodată, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au menționat care sunt acele facturi la care actul de control face trimitere, astfel că nu pot fi identificate operațiunile avute în vedere de către aceștia, fiind astfel încălcat dreptul contribuabilului la o părere echitabilă și efectivă cu privire la aspectele reținute.

Actele atacate sunt nemotivate în drept având în vedere că nu se precizează nici un temei care să înlăture aplicabilitatea prevederilor art. 138 și art. 160 din Codul fiscal.

Contestatară precizează că în cursul anului 2004, a emis facturi pentru serviciile informatice prestate, iar beneficiarii au returnat și au solicitat stornarea acestor facturi, având în vedere că pentru serviciile în cauză nu exista un contract de prestări servicii încheiat cu .X. SA prin care să se

stabilească valoarea serviciilor prestate lunar, necesitatea încheierii acestuia fiind esențială pentru aprobarea bugetului beneficiarului și a obținerii subvențiilor de la bugetul de stat.

Ulterior, a fost încheiat cu .X. SA contractul de prestări servicii nr. .X./30.06.2004 și au fost refacturate serviciile prestate la nivel central atât pentru regionalele .X. cât și pentru aparatul central.

În susținerea celor de mai sus, contestatara prezintă o situație a facturilor emise de SC .X. SA și stornate ulterior, în care se precizează:

- pentru „AIF .X.” au fost emise cinci facturi aferente serviciilor prestate în perioada 01 – 15 ianuarie 2004, facturi stornate întrucât beneficiarul a refuzat primirea și înregistrarea acestora în lipsa unui contract încheiat în anul 2004 între SC .X. SA și .X. SA;

- pentru „AIF .X.” au fost emise două facturi înregistrate eronat la SIMC în loc de .X. SA. Urmare acestei erori, s-a realizat corecția la data de 31.12.2004 în baza notelor contabile întocmite în cauză, însă această operațiune nu a afectat TVA sau profitul impozabil întrucât a avut loc doar o corecție, iar TVA a fost colectată și declarată în decontul de TVA la momentul încasării facturilor inițiale, operațiunea de corecție efectuându-se scriptic pentru o redare cât mai fidelă a operațiunii economice.

Factura nr. .X./X.2004 a fost stornată avându-se în vedere în vedere aceleași aspecte prezentate în cazul facturilor emise către „AIF .X.”

Un număr de două facturi au fost returnate de către .X. .X. SA cu deize de lucrări pe care le-au refuzat întrucât erau aferente unor servicii prestate în baza contractului cadru de servicii informatice, care au fost facturate și nu sunt servicii care să excedă cadrului care să impună facturarea separată;

- pentru „AIF .X.” a fost emisă factura nr. .X./X.2003 pentru sursa de alimentare ce nu a fost acceptată de către beneficiar întrucât nu face parte din serviciile prevăzute în contractul de prestări de servicii informatice. În vederea stornării acestei facturi au fost avute în vedere și prevederile art. 137 alin. (3) lit. e din Codul fiscal și pct. 22 alin. (2) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004;

- pentru „AIF .X.” a fost emisă factura nr. .X./X.2004 aferentă prestațiilor de servicii efectuate în luna ianuarie 2004, factură stornată avându-se în vedere că acționarul unic al SC .X. SA nu a acceptat facturile emise pentru perioada în care nu a existat un contract scris de prestări servicii aferent anului 2004. Serviciile au fost facturate ulterior, după semnarea contractului de prestări servicii.

În ceea ce privește anul 2006, societatea precizează că nu deține informații privind stornarea unor facturi fiscale pentru serviciile prestate către beneficiarul .X. SA și regionalele acestuia și nu cunoaște care sunt facturile avute în vedere de către organele de inspecție fiscală.

Astfel, organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art. 43 și art. 105 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 întrucât actele administrative nu sunt motivate în fapt și în drept și nu au fost avute în vedere stările de fapt și raporturile juridice relevante pentru impunere.

Mai mult, societatea precizează că din anexele la raportul de inspecție fiscală rezultă că organele de inspecție fiscală au avut în vedere atât facturile mai sus menționate, dar și cele care au fost stornate în baza actelor întocmite de Curtea de Conturi, fiind stabilită o bază de calcul suplimentară eronată, prin includerea de două ori a unor facturi la două puncte diferite din raport, dublându-se în acest fel atât baza de impozitare, cât și debitul și accesoriile stabilite la plată.

d) În ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii calculate de către organele de inspecție fiscală pentru emiterea cu întârziere a facturilor fiscale față de momentul prestării efective a serviciilor, societatea precizează, așa cum s-a menționat anterior, faptul că au fost încălcate de către organele de inspecție fiscală prevederile art. 43 și art. 105 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003.

De asemenea, având în vedere argumentele prezentate anterior la lit. c, societatea precizează că obligațiile fiscale accesorii sunt calculate eronat prin denaturarea situației de fapt și prin dublarea bazei de calcul.

Astfel, pe de o parte, s-a stabilit o bază suplimentară de impozitare cât și debite suplimentare de plată cu accesorii aferente, iar pe de altă parte, pentru aceleași sume se calculează încă odată obligații fiscale accesorii pe considerentul că au fost emise facturi fiscale cu întârziere față de momentul întocmirii situațiilor de lucrări.

Contestatară precizează că a emis în termen toate facturile pentru prestările de servicii efectuate, facturi ce au fost refuzate de către beneficiar și ulterior au fost stornate, fără a se putea invoca o întârziere în acest sens. După semnarea contractului, respectiv în aceeași zi, societatea a refacturat aceste servicii prestate în perioada ianuarie – iunie 2004 și a emis factura din data de 30.06.2004, care a avut la bază situațiile de lucrări și devizele ce au stat la baza întocmirii facturilor stornate.

e) În ceea ce privește TVA aferentă operațiunilor de închiriere a spațiului situat în Str. .X., nr..X și deținut în proprietate de către SC .X. SA, aceasta precizează faptul că la data de 01.03.2003 a încheiat cu .X. contractul de închiriere nr. .X., prelungit prin acte adiționale, fără a se face mențiuni cu privire la taxarea acestei operațiuni.

Astfel, încă de la încheierea acestui contract, societatea nu a avut intenția de a supune taxării din punct de vedere al TVA închirierea spațiului către .X., facturarea fiind realizată fără TVA, intenție ce poate fi constatată și

din comportamentul fiscal ulterior al societății, care a emis în continuare facturi fără TVA, considerând această operațiune ca fiind scutită.

În anul 2004, societatea a depus notificare la organul fiscal competent prin care a optat pentru taxarea operațiunilor de închiriere pentru un procent de 10% din imobilul deținut, fără a avea în vedere contractele în derulare, ci doar perspectiva de a închiria în viitor alte spații din imobil apreciate de societate în proporție de 10% din suprafața totală deținută.

În consecință, societatea precizează că măsura dispusă de către organele de inspecție fiscală, fără o cercetare prealabilă care să demonstreze că procentul de 10% precizat în notificare este cel aferent contractelor în derulare, a stabilit, în mod abuziv și nejustificat, TVA colectată în sumă de .X. lei, precum și accesorii aferente, inspecția fiscală fiind efectuată fără a avea în vedere prevederile art. 105 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003.

5. Referitor la impozitul pe profit:

a) În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru înregistrarea în evidența contabilă a indemnizațiilor de deplasare și a cheltuielilor de cazare efectuate de membrii de sindicat, societatea invocă prevederile art. 21 alin. (3) lit. c, precizând faptul că prin contractele colective de muncă încheiate la nivel de ramură, se reglementează suportarea cheltuielilor cu deplasarea și cazarea membrilor de sindicat, în integralitate de către patronat, iar aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal.

Cu titlu de exemplu, societatea invocă prevederile art. 90 din Contractul colectiv de muncă unic la nivel de ramură transporturi pentru anii 2008 – 2010, prevederile fiind similare și pentru perioada 2004 – 2007, și precizează faptul că acestea au fost inserate în contractul colectiv de muncă și în virtutea art. 21 alin. (2) lit. m din Codul fiscal, patronatele urmând să suporte costurile de cazare și deplasare pentru membrii de sindicat ca o contribuție datorată organizațiilor sindicale.

De asemenea, societatea invocă prevederile art. 21 alin. (3) lit. b din Codul fiscal referitoare la cheltuielile cu indemnizația de deplasare acordată salariaților pentru deplasări în România și străinătate și menționează faptul că aceste cheltuieli sunt distincte față de cele prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. e din Codul fiscal și nu sunt condiționate de deplasarea în interes de serviciu, putând fi încadrate în această categorie cheltuielile realizate cu salariații membrii de sindicat care s-au deplasat în vederea participării la congresele sindicale.

Totodată, contestatara precizează că pentru cheltuielile mai sus menționate, considerate nedeductibile de către organele de inspecție fiscală,

acestea au calculat impozit pe profit și accesorii aferente pentru anul 2007, în condițiile în care în acest an societatea a înregistrat pierdere fiscală.

b) În ceea ce privește baza impozabilă stabilită suplimentar, aferentă cheltuielilor efectuate cu salariații detașați de la regionalele .X. SA, societatea precizează faptul că a aplicat corect cota de profit de 3% pentru toate serviciile prestate și în cazul tuturor facturilor emise și nu a putut identifica nici o situație în care cota de profit aplicată să nu fie în cuantum de 3%.

De asemenea, societatea precizează că anexează în susținerea contestației centralizatoarele cu calculul drepturilor bănești și celelalte contribuții, în baza cărora a efectuat plățile și înregistrările în contabilitate.

Totodată, contestatara precizează că din raportul de inspecție fiscală și anexele acestuia nu se pot identifica facturile avute în vedere de către organele de inspecție fiscală pentru care s-a constatat că societatea nu a calculat corect cota de profit de 3%, astfel că nu poate formula apărări prin care să combată aceste constatări decât în raport de centralizatoarele mai sus menționate și de facturile emise în perioada respectivă.

Astfel, societatea menționează că din compararea cifrelor înscrise în centralizatoare, cu cifrele înscrise în facturi se poate constata că nu există nicio situație în care societatea să nu fi calculat corect cota de profit de 3% prevăzută de lege.

Contestatara susține faptul că pentru perioada ianuarie – iulie 2004 a facturat toate serviciile prestate prin calcularea corespunzătoare a cotei de 3%, precum și faptul că actele administrative atacate sunt nemotivate, în raport de prevederile art. 43 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 întrucât din conținutul raportului de inspecție fiscală și deciziei de impunere nu se poate constata situația de fapt concretă stabilită de organele de inspecție fiscală prin raportare la facturile pentru care s-a aplicat și calculat cota de profit de 3%.

c) În ceea ce privește baza impozabilă stabilită suplimentar, aferentă facturilor de stornare, pentru situațiile în care Curtea de Conturi a stabilit, prin rapoartele încheiate la regionalele .X. SA, că sumele facturate nu sunt datorate, societatea prezintă aceleași argumente menționate anterior la pct. 4 b).

d) În ceea ce privește baza impozabilă stabilită suplimentar, aferentă stornărilor pentru perioada 2004 și 2006, societatea prezintă aceleași argumente menționate anterior la pct. 4 c).

e) În ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii calculate de organele de inspecție fiscală pentru emiterea cu întârziere a facturilor față de

momentul prestării efective a serviciilor, societatea prezintă aceleași argumente menționate anterior la pct. 4 d).

f) *În ceea ce privește deficiențele constatate de organele de inspecție fiscală referitoare la utilizarea contului 711 „Variația stocurilor”, societatea precizează că pentru produsul „X.” nu se putea dispune înregistrarea în contabilitate în corespondență cu contul 711 „Variația stocurilor”, având în vedere că până la data de 31.12.2005 când a fost efectuată această înregistrare, conform documentului de predare transfer pentru recepție nr. .X./X.2005, nu a existat un produs finalizat care să poată fi recepționat, fapt ce poate fi constatat și din cererea de înregistrare nr. .X. a produsului „X.” în Registrul programelor pentru calculator .X., depusă la data de 21.12.2005.*

Astfel, societatea precizează că până la această dată nu se putea cunoaște dacă programul realizat va fi vândut sub forma de produs sau servicii către beneficiarul soft-ului, cu atât mai mult în situația în care nu exista o comandă prealabilă pentru realizarea acestuia.

De asemenea, societatea precizează că a respectat toate prevederile legale referitoare la înregistrarea în contabilitate a acestui produs, iar la data de 31.12.2005 a realizat înregistrarea produsului finit și în contul 711 „Variația stocurilor”.

În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală, potrivit căreia societatea avea obligația de a înregistra până la sfârșitul fiecărei perioade valoarea prestațiilor nefacturate în contul 332 „Lucrări în curs de execuție”, contestatara precizează că această constatare este eronată având în vedere că realizarea programului informatic nu s-a realizat pe bază de comandă și nu constituie o prestare de servicii, dovada fiind solicitarea de înregistrare în registrul ORDA.

În contul 332 „Servicii în curs de execuție” nu pot fi înregistrate decât serviciile în curs de execuție, iar în speța în cauză societatea nu se află în această situație pentru a da curs acestor înregistrări întrucât programul realizat nu s-a efectuat pe bază de comandă.

Produsul a fost înregistrat în contabilitate la momentul finalizării sale în contul 345 „Produse finite” în corespondență cu contul 711 „Variația stocurilor”, intenția societății fiind aceea de a înregistra și valorifica programul realizat ca și produs și nu ca serviciu prestat către .X. SA.

Contestatara menționează faptul că în tabelul cu „motiv de fapt”, organele de inspecție fiscală fac referire la „lucrări de construcții decontate pe bază de situații de lucrări”, în condițiile în care societatea nu execută lucrări de construcții și nu are în obiectul său de activitate efectuarea de lucrări de construcții.

g) În ceea ce privește tratamentul fiscal al penalităților contractuale, societatea precizează că organele de inspecție fiscală nu a justificat de ce înregistrările în contabilitate a sumelor ce reprezintă penalități de întârziere pentru plata cu întârziere a sumelor datorate societății sunt eronate și de ce au fost incluse în baza impozabilă a impozitului pe profit, în condițiile în care toate operațiunile au fost legale.

Astfel, societatea precizează că în anul 2005 a înregistrat suma de .X. lei ca venit neimpozabil, întrucât în contul 418 „Clienți – facturi de întocmit” se înregistrează valoarea livrărilor de bunuri sau a serviciilor prestate către clienți, pentru care nu s-au întocmit facturi, precum și a altor creanțe față de aceștia, în cazul de față, fiind înregistrate presupusele penalități pe care ar fi putut să le calculeze și factureze societatea în baza contractului.

În luna februarie 2006 a fost emisă factura de penalități și a fost efectuată operațiunea 411 „Clienți” = 418 „Clienți – facturi de întocmit”, pentru suma de .X. lei, având în vedere că în debitul contului 411 „Clienți” se înregistrează valoarea bunurilor livrate sau serviciilor prestate, evidențiate anterior în contul 418 „Clienți – facturi de întocmit”.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, la data de 30.09.2006 și implicit în luna decembrie 2006, suma a fost înregistrată ca venit impozabil, condiții în care a fost avută în vedere la baza impozabilă pentru impozitul pe profit, operând din nou o dublare a bazei impozabile.

Având în vedere situația financiară a beneficiarilor, care nu aveau disponibilitățile necesare pentru a achita facturile de penalități, precum și justificarea acestora, cu privire la plata cu întârziere a facturilor de prestări servicii, s-a procedat la anularea/stornarea facturilor respective.

Societatea precizează faptul că nu există niciun text de lege care să interzică aplicarea prevederilor art. 160 din Codul fiscal, ce vizează corectarea documentelor. Astfel, factura nr. .X./X.2007 a fost stornată în mod corect prin factura nr. .X./X.2007.

De asemenea, societatea precizează că o clauză contractuală care prevede posibilitatea calculării unei penalități, nu este obligatoriu a fi pusă în aplicare. În cazul în care penalitățile au fost calculate, iar ulterior rezultă că debitorul nu a fost culpabil, acestea pot fi anulate/stornate chiar și în lipsa unei clauze exprese de anulare a acestor penalități, situația fiind una asemănătoare forței majore.

Contestatară susține că potrivit principiului prevalenței economicului asupra juridicului, în cazul în care există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora. În acest caz, fondul economic este că

societatea nu a încasat niciodată facturile de penalități, iar după ce a primit explicațiile necesare a înlăturat aceste penalități calculate, înregistrând în contabilitate operațiunile cu respectarea fondului economic.

Totodată, societatea precizează că s-au calculat debite și accesorii, în condițiile în care, în parte, sumele au fost avute în vedere la calcularea profitului impozabil și s-a achitat impozitul pe profit.

Mai mult, societatea susține că în cursul anului 2009 a achitat suma de .X lei cu titlu de impozit pe profit aferent acestor operațiuni, însă organele de inspecție fiscală nu au luat în calcul suma achitată și au calculat accesorii până la finalizarea controlului, fără a lua în considerare plățile efectuate.

h) În ceea ce privește tratamentul fiscal privind recuperarea contravalorii unui mijloc fix lipsă în gestiune, societatea invocă prevederile art. 20 și art. 24 din Codul fiscal, precizând faptul că la momentul constatării lipsei în gestiune a procedat la scoaterea din evidența contabilă a mijlocului fix și a înregistrat în continuare ca și cheltuială nedeductibilă valoarea rămasă neamortizată.

De asemenea, societatea precizează că în raport de prevederile art. 24 din Codul fiscal, valoarea rămasă neamortizată, în cazul mijloacelor fixe amortizabile, este deductibilă la calculul profitului impozabil.

În condițiile în care societatea la momentul scoaterii din evidențe a bunului, a înregistrat valoarea rămasă de amortizat ca și cheltuială nedeductibilă, atunci suma rezultată din recuperarea valorii bunului este neimpozabilă.

Valoarea recuperată nu este impozabilă în condițiile în care se circumscrie în valoarea rămasă neamortizată și înregistrată ca și cheltuială nedeductibilă în contabilitate, în caz contrar, dacă s-ar proceda conform constatărilor organelor de inspecție fiscală, s-ar dubla baza de impozitare, odată prin înregistrarea valorii bunului pe cheltuială nedeductibilă și ulterior prin înregistrarea contravalorii acestuia ca și venit impozabil.

Totodată, contestatara invocă prevederile art. 24 alin. (15) din Codul fiscal și precizează faptul că fără a determina valoarea fiscală a mijlocului fix și fără a ține cont de anularea amortizării și înregistrarea acesteia pe cheltuială nedeductibilă, în mod eronat s-a stabilit baza suplimentară pentru calculul impozitului pe profit.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./X.2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./X..2012, organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. - Administrația Finanțelor Publice .X., au constatat următoarele:

Prin avizul de inspecție fiscală nr. .X./X..2009 contribuabilul a fost informat asupra faptului că va face obiectul unei inspecții fiscale având ca obiectiv verificarea impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2006 – 31.12.2007, impozitului pe veniturile din salarii pentru perioada 01.01.2006.31.12.2008, taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2006 – 31.12.2008, contribuțiilor sociale pentru perioada 01.01.2006 – 31.12.2008 și altor venituri ale bugetului general consolidat pentru perioada 01.01.2006 – 31.12.2008.

Prin avizul de inspecție fiscală nr. .X./X.2009, societatea a fost informată asupra extinderii perioadei de inspecție fiscală și pentru anii 2004 și 2005, motivat de faptul că pe parcursul verificărilor au apărut indicii privind diminuarea TVA și a impozitului pe profit în anul 2006.

Având în vedere cele de mai sus, perioada supusă inspecției fiscale este 01.01.2004 – 31.12.2008, cu excepția impozitului pe profit, pentru care perioada supusă inspecției fiscale este 01.01.2004 – 31.12.2007. Data începerii inspecției fiscale a fost .X.2009.

În conformitate cu prevederile art. 2 lit. c din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 708/2006 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, inspecția fiscală a fost suspendată începând cu data de .X.2009, fapt comunicat societății prin adresa nr. .X./X.2009. Motivul suspendării inspecției fiscale l-a constituit necesitatea obținerii unui punct de vedere privind tratamentul fiscal aplicabil autorizațiilor de călătorie în interes de serviciu și în interes personal pe căile ferate române, de care a beneficiat în mod gratuit personalul SC .X. SA și al permiselor acordate membrilor de familie.

Prin adresa nr. .X./X.2009, societatea a fost înștiințată asupra faptului că începând cu data de .X.2009 inspecția fiscală a fost reluată.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art. 2 lit. c din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 708/2006, inspecția fiscală a fost suspendată începând cu data de .X.2009, fapt comunicat societății prin adresa nr. .X./X..2009.

Motivul suspendării inspecției fiscale l-a constituit recalcularea veniturilor impozabile realizate de salariații SC .X. SA și implicit a impozitului pe veniturile din salarii și a obligațiilor de plată la bugetele asigurărilor sociale și fondurilor speciale, pentru perioada 01.01.2004 – 31.12.2008, în acest scop fiind emisă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./X.2009. Prin adresa nr. .X./X./X.2009, societatea a solicitat prelungirea termenului de soluționare a acestei dispoziții, pentru cel mai devreme la sfârșitul lunii ianuarie 2010.

Prin adresa nr. .X./X.2009, societatea a fost informată asupra faptului că termenul de soluționare al deficiențelor constatate în Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./X.2009 s-a

prelungit până la data de .X.2010, iar prin adresa nr. .X./X.2012 societatea a fost înștiințată asupra faptului că începând cu data de .X.2012 inspecția fiscală a fost reluată.

1. Referitor la impozitul pe veniturile din salarii:

Verificarea a fost efectuată la centru și sediul secundar .X. pentru perioada 01.01.2004 – 31.12.2008 și la sediul secundar din .X. pentru perioada 01.01.2004 – 30.11.2008.

a) În ceea ce privește cheltuielile privind asigurările și protecția socială (cheltuieli cu prestațiile pentru odihnă și tratament), organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2004 – 2008, SC .X. SA a înregistrat cheltuieli cu prestațiile pentru odihnă și tratament pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora, înregistrând în evidența contabilă, în contul 6458 „Cheltuieli privind asigurările și protecția socială”, 50% din costul acestor prestații.

Urmare verificării documentelor justificative care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă a cheltuielilor sociale, s-a constatat că unele facturi fiscale erau emise de agenții turistice pentru servicii interne sau externe, astfel că aceste sume nu reprezintă o cheltuială de natură socială și nici contravaloarea prestațiilor pentru tratament și odihnă.

Sumele primite de angajați, reprezentând 50% din valoarea prestațiilor turistice, dar nu mai mult de .X. lei/persoană, până la data de 29.11.2005, respectiv .X. lei/persoană, începând cu data de 30.11.2005, reprezintă avantaje în sensul impozitului pe venit, conform pct. 71 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a art. 55 alin. (3) din Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la majorarea bazei de impozitare a impozitului pe veniturile din salarii cu suma de .X. lei, având în vedere cheltuielile cu prestațiile pentru odihnă și tratament pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora, înregistrate la centru și sediile secundare din .X. și .X., și au stabilit o diferență suplimentară la impozitul pe veniturile din salarii în valoare de .X. lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că deficiențele mai sus prezentate au fost constatate și prin Procesul verbal de control financiar nr. .X./X.2009, împotriva căruia SC .X. SA a formulat plângere prealabilă, iar prin Sentința din data de 06.12.2011, irevocabilă, Curtea de Apel .X. a respins ca nefondat recursul formulat de societate.

b) În ceea ce privește cheltuielile efectuate cu autorizații de călătorie în interes de serviciu pe căile ferate române și permisele de călătorie pentru membrii de familie, organele de inspecție fiscală au constatat

că salariații încadrați cu contract individual de muncă pe durată nedeterminată, au beneficiat anual de autorizații de călătorie în interes de serviciu pe căile ferate române.

De asemenea, s-a constatat că membrii de familie ai salariaților au beneficiat anual, în mod gratuit, de un număr fix de file de permise de călătorie pe căile ferate române.

În acest sens, SC .X. SA a încheiat contracte cu SC .X. SA, având la bază prevederile Ordonanței Guvernului nr. 112/1999 privind călătoriile gratuite în interes de serviciu și în interes personal pe căile ferate române, contravaloarea autorizațiilor și permiselor de călătorie fiind evidențiată în facturi fiscale cu TVA emise de către SC .X. SA.

Având în vedere adresa nr. .X./X.2009 a Direcției .X. din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, prevederile art. 55 alin. (3) lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 70 lit. d din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au constatat că avantajele primite de salariații proprii cât și de membrii de familie ai acestora, reprezentând contravaloarea permiselor de călătorie pe orice mijloace de transport, inclusiv pe căile ferate, sunt venituri impozabile întrucât au fost acordate în interes personal.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la majorarea bazei de impozitare a impozitului pe veniturile din salarii cu suma de .X. lei, având în vedere cheltuielile cu autorizațiile de călătorie în interes personal pe căile ferate române de care a beneficiat în mod gratuit personalul și membrii de familie atât pentru centru, cât și pentru sediile secundare din .X. și .X., și au stabilit o diferență suplimentară la impozitul pe veniturile din salarii în sumă de .X. lei.

Având în vedere cele prezentate mai sus, în data de .X..2009 a fost emisă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X., prin care s-a dispus în sarcina societății recalcularea impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor aferente, ținând cont de contravaloarea autorizațiilor și permiselor de călătorie, acordate salariaților ca avantaje în perioada 01.01.2004 – 31.12.2008, precum și de contravaloarea prestațiilor pentru odihnă și tratament acordate salariaților și membrilor de familie ai acestora, care constituie avantaje în bani, în perioada 01.01.2004 – 31.12.2008.

La reluarea inspecției fiscale în data de .X.2012, s-a constatat că SC .X. SA a dus la îndeplinire măsurile stabilite prin dispoziția mai sus menționată.

Urmare verificării, s-a constatat că pentru centru, sediile secundare din .X. și .X., SC .X. SA datorează un impozit pe veniturile de natură salarială în sumă de .X. lei, calculat avându-se în vedere deficiențele

menționate la lit. a și lit. b, precum și faptul că societatea a constituit în plus impozit pe veniturile de natură salarială în sumă de .X. lei, ca urmare a înregistrării unor cheltuieli cu veniturile salariale realizate de cenzori.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au calculat obligațiile de plată accesorii, în sumă de .X. lei, până la data de 19.11.2009, avându-se în vedere ordinul de plată nr. .X./X..2009 prin care societatea a efectuat o plată în valoare de .X. lei, conform art. 114 alin. (2 ^3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

2. Referitor la vărsămintele de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a constituit și declarat cu întârziere această contribuție. Astfel, în luna iunie 2004 a fost constituită și declarată contribuția aferentă anului 2003.

De asemenea, s-a constatat că societatea nu a constituit și declarat această contribuție pentru salariații detașați de la .X. SA în perioada februarie – iulie 2004, deși prin adresa nr. .X./2009 emisă de .X. SA – Sucursala .X., se menționează că în această perioadă a existat o persoană cu handicap printre salariații detașați, pentru care s-a anexat copia certificatului de handicap.

Organele de inspecție fiscală au constatat că numărul total de angajați pentru anii 2007 și 2008 la care SC .X. SA a aplicat procentul de 4% este diferit de cel comunicat de Ministerul Muncii, Familiei și Protecției Sociale, Inspekția Muncii, Inspectoratul Teritorial de Muncă .X., prin adresa nr. .X./X.2009, rezultând o diminuare a datoriei pentru acești ani.

Urmare constatărilor, a fost stabilită o obligație de plată în ceea ce privește vărsămintele de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

3. Referitor la fondul pentru accidente de muncă și boli profesionale, contribuția individuală de asigurări sociale de stat, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, contribuția pentru concedii și indemnizații, contribuția pentru asigurările sociale de sănătate datorată de asigurați, contribuția pentru asigurările sociale de sănătate datorată de angajator, fondul de garantare al creanțelor salariale, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA nu a calculat corect fondul de salarii brut realizat lunar, deoarece nu a ținut cont de cheltuielile efectuate cu biletele de odihnă și tratament și nici de autorizațiile și permisele de călătorie acordate gratuit salariaților, încadrate în categoria avantajelor în natură.

Urmare verificării a fost recalculată baza de impozitare aferentă contribuțiilor mai sus menționate, prin majorarea corespunzătoare a acesteia,

- cu suma de .X. lei pentru biletele de odihnă și tratament și cu suma de .X. lei pentru autorizațiile și permisele de călătorie acordate gratuit salariaților, pentru fondul pentru accidente de muncă și boli profesionale, contribuția individuală de asigurări sociale de stat, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, contribuția pentru asigurările sociale de sănătate datorată de asigurați, contribuția pentru asigurările sociale de sănătate datorată de angajator

- cu suma de .X. lei pentru biletele de odihnă și tratament și cu suma de .X. lei pentru autorizațiile și permisele de călătorie acordate gratuit salariaților, pentru contribuția pentru concedii și indemnizații

- cu suma de .X. lei pentru biletele de odihnă și tratament și cu suma de .X. lei pentru autorizațiile și permisele de călătorie acordate gratuit salariaților, pentru fondul de garantare al creanțelor salariale,

rezultând următoarele diferențe de plată:

- în ceea ce privește fondul pentru accidente de muncă și boli profesionale, suma de .X. lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei,

- în ceea ce privește contribuția individuală de asigurări sociale de stat, suma de .X. lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei,

- în ceea ce privește contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, suma de .X. lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei,

- în ceea ce privește contribuția pentru concedii și indemnizații, suma de .X. lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei,

- în ceea ce privește contribuția pentru asigurările sociale de sănătate datorată de asigurați, suma de .X. lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei,

- în ceea ce privește contribuția pentru asigurările sociale de sănătate datorată de angajator, suma de .X. lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei,

- în ceea ce privește fondul de garantare al creanțelor salariale, suma de .X. lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește contribuția pentru asigurările sociale de sănătate datorată de asigurați și contribuția pentru asigurările sociale de sănătate datorată de angajator, organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea bazei de impozitare cu veniturile brute de natură salarială realizate de cenzori, cu suma de .X. lei pentru fiecare contribuție.

4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată deductibilă:

a) În ceea ce privește achiziționarea de servicii privind închirierile de bunuri imobile, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA a închiriat de la Administrația Națională Apele Române, Direcția Apelor .X. un spațiu în .X., Bd. .X., nr..X., iar de la SC .X. SA, sucursala .X. un spațiu în .X., în stația .X..

În vederea analizării dreptului de deducere a TVA înscrisă în facturile de chirie emise către SC .X. SA de Administrația Națională Apele Române, Direcția Apelor .X. și de SC .X. SA, sucursala .X., organele de inspecție fiscală au solicitat contestatarea notificarea prevăzută la pct. 42 alin. (3), respectiv pct. 38 alin. (1) și alin. (3) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare analizării notificărilor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că Administrația Națională Apele Române, Direcția Apelor .X. a depus la Administrația Finanțelor Publice .X., Notificarea nr. .X./X.2007 pentru imobilul mai sus menționat, notificare prin care a optat pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit.e din Codul fiscal începând cu data de 01.01.2007.

Pentru operațiunea de închiriere de bunuri imobile, acest furnizor a emis către SC .X. SA facturi cu TVA începând cu luna martie 2004.

Având în vedere că Administrația Națională Apele Române, Direcția Apelor .X., în calitate de persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de TVA, a optat pentru aplicarea regimului de taxare, ulterior emiterii de facturi cu TVA către SC .X. SA, conform prevederilor pct. 44 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, pentru perioada 01.03.2004 – 31.12.2006, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere a TVA în sumă de .X. lei, aplicată în mod eronat pentru o operațiune scutită.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA, sucursala .X. .X., nu a notificat organului fiscal opțiunea de taxare a operațiunii de închiriere a bunurilor imobile pe formularul prezentat în anexa 3 la Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Contribuabilul nu a respectat prevederile pct. 39 alin. (4) din actul normativ mai sus menționat, deoarece nu a înscris în adresa nr. .X./X.2007 prin care a comunicat Direcției Generale .X. faptul că are în obiectul de activitate închirierea de locuințe și solicită aprobarea opțiunii pentru taxarea acestei operațiuni conform art. 141 alin. (3) din Legea nr. 571/2003, bunurile imobile pentru a căror închiriere înțelege să își exprime opțiunea de taxare.

Având în vedere că SC .X. SA, sucursala .X. .X. în calitate de persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de TVA, nu a respectat dispozițiile legale privind opțiunea de aplicare a regimului de taxare pentru

operațiunea de închiriere de bunuri imobile, în conformitate cu prevederile pct. 44 din din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, pentru perioada 01.03.2004 – 31.12.2006, respectiv pct. 38 alin. (1) și alin. (3) și cele ale pct. 40 din același act normativ, aplicabile începând cu data de 01.01.2007, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere a TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de acest prestator, aplicată în mod eronat pentru o operațiune scutită.

b) În ceea ce privește înregistrarea în evidența contabilă a facturilor emise pentru permisele de călătorie, având în vedere adresa nr. .X./X.2009 a Direcției .X. din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, precum și faptul că recalcularea impozitului pe veniturile din salarii, a contribuțiilor la asigurările sociale de stat și de sănătate și a fondurilor speciale s-a efectuat ținându-se cont de contravaloarea autorizațiilor de călătorie acordate salariaților, inclusiv TVA aferentă, organele de inspecție fiscală au constatat că TVA înscrisă în facturile emise de SC .X. SA pentru permise de călătorie reprezintă o parte a contravalorii avantajului în natură acordat salariaților, această taxă nefiind aferentă realizării de operațiuni taxabile.

Prin urmare, având în vedere prevederile art. 145 alin. (3) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

c) În ceea ce privește înregistrarea în evidența contabilă a indemnizațiilor de deplasare și a cheltuielilor de cazare efectuate de membrii de sindicat, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat cheltuieli de deplasare având ca documente justificative ordine de deplasare pe care se specifică faptul că deplasarea s-a efectuat pentru participarea unor membrii de sindicat la o întâlnire între administrație și sindicate, însoțite de facturi fiscale de cazare, și nu în interes de serviciu.

Având în vedere prevederile art. 145 alin. (8) lit. a și art. 146 alin. (1) lit. a din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, precum și faptul că serviciile de cazare au fost prestate pentru persoane care s-au deplasat în numele persoanelor juridice Federația Națională a Sindicatelor .X. și Uniunea Sindicatelor .X. România „ .X. ”, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru perioada 2005 – 2007, SC .X. SA nu are drept de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor privind cazarea aferentă deplasărilor efectuate de membrii de sindicat.

5. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată:

a) În ceea ce privește tratamentul fiscal al cheltuielilor efectuate cu salariații detașați de la regionalele .X. SA, organele de inspecție fiscală au constatat că în data de 12.02.2004, între SC .X. SA și .X. SA a fost încheiată

Convenția nr. 1/1007 conform căreia, pentru realizarea obiectului său de activitate (informatica), societatea a preluat de la Regionalele de cale ferată .X., .X., .X. și .X., în perioada 01.02.2004 – 31.07.2004, un număr de .X. salariați.

În acest scop Regionalele .X. au detașat acești salariați conform art. 45 din Codul muncii, în funcții de execuție și coordonare, la SC .X. SA ca prestator de servicii pentru infrastructura feroviară, operatori de transport marfă, călători, pentru derularea acestor activități care au fost programate, coordonate și monitorizate de reprezentanții Regionalelor .X..

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că prin convenția mai sus menționată, s-a prevăzut faptul că salarizarea personalului să fie realizată de SC .X. SA, potrivit art. 47 din Codul Muncii, precum și faptul că în ceea ce privește cheltuielile materiale, inventarul gospodăresc și mijloacele fixe, vor fi asigurate de Regionalele .X., fiind specifice activității pe care o desfășoară.

Totodată, s-a constatat că potrivit convenției, facturarea prestațiilor s-a efectuat chenzinal, pe facturi fiind înscris în coloana 1 „servicii informatice conform Convenției nr. .X.” și perioada la care se referă.

Stabilirea valorii prestațiilor s-a realizat pe baza situațiilor de lucrări întocmite de șefii de subunități de care aparțin salariații și a concentratoarelor lunare confirmate cu semnătura și ștampila directorilor regionali, avându-se în vedere valoarea retribuțiilor și contribuțiilor aferente acestora, la care s-a aplicat o cotă de profit de 3%, conform art. 3 din Hotărârea Guvernului nr. 706/2002 privind înființarea unor filiale ale Companiei Naționale .X. S.A.

Urmare verificărilor efectuate, s-a constatat că SC .X. SA a emis facturi către Compania Națională .X. S.A, în valoare totală de .X. lei, din care valoarea prestațiilor în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei. Cheltuielile cu retribuțiile și contribuțiile aferente, înregistrate în contabilitate, au fost în sumă de .X. lei.

S-a constatat că potrivit art. 3 din Hotărârea Guvernului nr. 706/2002, societatea avea obligația practicării unei cote de profit de 3%, aplicată asupra sumei de .X. lei, rezultând o valoare a prestațiilor ce trebuia facturată în perioada februarie – iulie 2004, în sumă de .X. lei.

Prin urmare, s-a constatat că SC .X. SA nu a facturat prestații în valoare de .X. lei (.X. lei - .X. lei).

În baza art. 137 alin. (1) și art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la mărirea bazei impozabile a TVA cu suma de .X. lei și la stabilirea unei TVA colectată în sumă de .X. lei.

b) În ceea ce privește tratamentul fiscal al facturilor emise pentru salariații detașați și stornate ulterior, organele de inspecție fiscală au

constatat că prin adresele nr. .X./2005 și nr. .X./X.2005, Regionala .X. și Regionala .X. au solicitat stornarea cotei de profit de 3% și a cotei de TVA aferentă, înscrisă în factura nr. .X./X.2003, respectiv facturile emise în perioada 2003 – 2005.

SC .X. SA a emis facturile de stornare nr. .X./X.2005 în valoare totală de .X. lei din care baza de impozitare în valoarea .X lei și TVA în sumă de .X. lei, respectiv nr. .X./X.2005 în valoare totală de .X. lei din care baza de impozitare în valoarea .X. lei și TVA în sumă de .X. lei.

De asemenea, SC .X. SA a emis în luna decembrie 2005 o factură de stornare către Regionala .X., în valoare totală de .X. lei din care baza de impozitare în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, înscriind în coloana 1 „CV .X./2005”.

S-a constatat că societatea a anexat la factura de stornare un extras dintr-un raport al Curții de Conturi în care se menționează că suma de .X. lei este încasată necuvenit, nefiind prezentat organelor de inspecție fiscală „.X./40/2005”.

Având în vedere prevederile Hotărârii Guvernului nr. 706/2002 privind înființarea unor filiale ale Companiei Naționale .X." - S.A., prevederile convențiilor încheiate în perioada 2003 – 2004 cu CN .X. SA, nota explicativă nr. .X./X./X.2009, situațiile de lucrări întocmite de șefii de subunități de care aparțin salariații detașați, concentratoarele lunare confirmate cu semnătura și ștampila directorilor regionali, statele de salarii și evidența contabilă aferentă activității desfășurate de persoana detașată, organele de inspecție fiscală su constatat ca reală activitatea desfășurată de salariații detașați, și pe cale de consecință facturarea prestațiilor efectuate de aceștia care trebuia să cuprindă și cota de profit de 3%.

Prin urmare, nu a fost admisă stornarea facturilor menționate anterior.

În baza art. 137 alin. (1) și art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la majorarea bazei de impozitare a TVA cu suma de .X. lei și au stabilit TVA colectată în sumă de .X. lei.

c) În ceea ce privește tratamentul fiscal al facturilor pentru care nu s-a admis stornare, organele de inspecție fiscală au constatat că în anii 2004 și 2006 societatea a stornat o serie de facturi emise pentru diferite prestări de servicii efectuate și recepționate de beneficiari.

De asemenea, s-a constatat că prestarea serviciilor a fost reală, facturile, semnate de beneficiari, fiind emise în baza devizelor de lucrări, documente care poartă semnătura beneficiarilor, unele având și număr de intrare la client.

Întrucât societatea nu prezentat documentele care au stat la baza stornărilor, neexistând justificări ale diminuării veniturilor și implicit a

sumelor recunoscute de beneficiari, organele de inspecție fiscală, în baza art. 137 alin. (1) și art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au procedat la majorarea bazei de impozitare a TVA cu suma de .X. lei și au stabilit TVA colectată în sumă de .X. lei.

d) În ceea ce privește emiterea de facturi cu întârziere, atât față de momentul efectuării prestărilor de servicii, cât și față de data la care sunt întocmite situațiile de lucrări și, după caz, data acceptării de către beneficiar a situațiilor de lucrări, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru o parte din prestațiile de servicii efectuate, SC .X. SA a emis facturi și a colectat TVA cu întârziere, fiind încălcate prevederile art. 134 și art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 59 alin. (2) din Hotărârea Guvernului nr. 84/2005 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004.

Prin urmare, s-a constatat că societatea datorează majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente TVA de plată stabilită de SC .X. SA cu întârziere.

e) În ceea ce privește tratamentul fiscal al cheltuielilor de protocol, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2007 SC .X. SA a înregistrat cheltuieli de protocol în sumă de .X. lei, cu TVA deductibilă aferentă în sumă de .X. lei.

Având în vedere faptul că la 31.12.2007 societatea a înregistrat o pierdere contabilă în sumă de .X. lei și o pierdere fiscală în sumă de .X. lei, precum și prevederile art. 21 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a constatat că suma de .X. lei nu este deductibilă la calculul impozitului pe profit, iar pentru TVA în sumă de .X. lei societatea nu are drept de deducere.

f) În ceea ce privește TVA colectată înscrisă în facturile de chirie, organele de inspecție fiscală au constatat că în baza contractului nr. .X./X.2003 și a actelor adiționale ulterioare, SC .X. SA a închiriat un spațiu situat în str. .X., nr..X., pe care îl deține în proprietate.

Întrucât pentru această operațiune de închiriere, pentru care a fost prezentată notificarea privind opțiunea de taxare, începând cu data de 01.01.2004, conform art. 141 alin. (2) lit. k din Legea nr. 571/2003, SC .X. SA nu a colectat TVA, organele de inspecție fiscală au procedat la majorarea TVA colectată cu suma de .X. lei.

Urmare inspectiei fiscale, pentru perioada 01.01.2004 – 31.12.2008, organele de inspectie ficală au stabilit în sarcina SC .X. SA, TVA în sumă de .X. lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei.

6. Referitor la impozitul pe profit:

a) În ceea ce privește cheltuielile cu veniturile salariale realizate de cenzori, având în vedere prevederile art. 39 alin. (2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 75/1999 privind activitatea de audit financiar, republicată, organele de inspectie fiscală au constatat că SC .X. SA, pentru perioada 01.01.2004 – 30.06.2007, nu mai avea obligația aplicării prevederilor Legii nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la cenzori și nici constituirea obligațiilor de plată de natura veniturilor salariale față de aceștia.

Întrucât începând cu data de 01.01.2004, societatea nu a revocat cenzorii din funcție, a constituit un fond brut de salarii pentru aceștia în valoare de .X. lei (conform anexei 17 A, .X. lei pentru anul 2004, .X. lei pentru anul 2005, .X. lei pentru anul 2006) și a efectuat cheltuieli cu contribuția angajatorului la asigurările sociale de sănătate în valoare de .X. lei (conform anexei 17 A, .X. lei pentru anul 2004, .X. Lei pentru anul 2005, .X. lei pentru anul 2006), organele de inspectie fiscală au constatat că aceste sume nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

b) În ceea ce privește înregistrarea în evidența contabilă a indemnizațiilor de deplasare și a cheltuielilor de cazare efectuate de membrii de sindicat, având în vedere constatările prezentate la pct. 4 c), precum și prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspectie fiscală au constatat că sumele de .X. lei, .X. lei, respectiv .X. lei, reprezentând contravaloarea indemnizațiilor de deplasare și a cheltuielilor privind cazarea membrilor de sindicat, nu sunt cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit.

c) În ceea ce privește tratamentul fiscal al cheltuielilor efectuate cu salariații detașați de la regionalele CN .X. SA, având în vedere constatările prezentate la pct. 5 a), precum și prevederile art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspectie fiscală au procedat la includerea sumei de .X. lei în baza impozabilă a impozitului pe profit, ca venit impozabil.

d) În ceea ce privește tratamentul fiscal al facturilor emise pentru salariații detașați și stornate ulterior, având în vedere constatările prezentate la pct. 5 b), precum și prevederile art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspectie

fiscală au procedat la includerea sumei de .X. lei în baza impozabilă a impozitului pe profit, ca venit impozabil.

e) *În ceea ce privește tratamentul fiscal al facturilor pentru care nu s-a admis stornarea, având în vedere constatările prezentate la pct. 5 c), precum și prevederile art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la includerea sumei de .X. lei în baza impozabilă a impozitului pe profit, ca venit impozabil.*

f) *În ceea ce privește emiterea de facturi cu întârziere, atât față de momentul efectuării prestărilor de servicii, cât și față de data la care sunt întocmite situațiile de lucrări și, după caz, data acceptării de către beneficiar a situațiilor de lucrări, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru o parte din prestațiile de servicii efectuate, SC .X. SA a emis facturi cu întârziere, cheltuielile aferente fiind înregistrate în evidența contabilă anterior emiterii facturilor și implicit înregistrării veniturilor.*

Prin urmare, s-a constatat că societatea datorează majorări de întârziere aferente impozitului pe profit de plată, stabilit cu întârziere.

g) *În ceea ce privește deficiențele referitoare la utilizarea contului 711 „Variația stocurilor”, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA a efectuat în perioada ianuarie 2004 – decembrie 2005 cheltuieli în valoare de .X. lei pentru realizarea produsului software „.X.”.*

În data de 31.12.2005, societatea a înregistrat suma de .X. lei în debitul contului 345 „Produse finite” în corespondență cu contul 711 „Variația stocurilor”.

Având în vedere prevederile Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct. 4.58 și pct. 5.3 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, pct. 125 și pct. 215 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, precum și faptul că SC .X. SA a înregistrat în evidența contabilă cheltuielile aferente executării acestor lucrări fără a folosi contul 711 „Variația stocurilor”, fiind astfel creat un decalaj între momentul înregistrării cheltuielilor și cel al înregistrării veniturilor, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea bazei impozabile a impozitului pe profit prin includerea pe venituri a sumei corespunzătoare cheltuielilor efectuate.

h) *În ceea ce privește tratamentul fiscal al penalităților contractuale, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA, în*

calitate de furnizor, a încheiat cu SN .X. SA contractul nr. .X./01.01.2005, având ca obiect furnizarea serviciului pe rețeaua .X., pe bază de abonament lunar.

Pentru aceste servicii prestate, societatea a emis facturi care nu au fost în totalitate achitate în termenul prevăzut în contract, fapt pentru care SC .X. SA a calculat penalități de întârziere în sarcina beneficiarului.

Astfel, societatea a întocmit un scadențar privind facturile emise și neîncasate, în ordinea numărului de zile de penalizare, scadențar în baza căruia s-a întocmit factura de penalități nr. .X./X.2006, în valoare de .X. lei.

Societatea a înregistrat în luna decembrie 2005, în contul 758 „Alte venituri din exploatare”, contravaloarea penalităților aferente anului fiscal 2005, pentru SN .X., suma de .X. lei fiind considerată venit neimpozabil la calculul profitului impozabil aferent anului 2005.

În luna august 2006, societatea a corectat operațiunea fără a întocmi un nou document conform art. 159 lit. b din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. La calculul impozitului pe profit la 30.09.2006 suma de .X. lei a fost considerată venit impozabil

S-a constatat că în luna decembrie 2006, societatea a înregistrat eronat aceeași factură nr. .X./X.2006.

În timpul inspecției fiscale societatea a prezentat cele trei exemplare ale facturii nr. .X./X.2006, exemplarul cumpărătorului fiind returnat către SC .X. SA, cu precizarea că se refuză plata din lipsa de disponibilități.

Societatea a calculat penalități de întârziere în sarcina CN .X. SA pentru facturile neachitate în termenul contractual, penalități evidențiate în factura nr. .X./X.2006, în valoare de .X. lei.

În luna decembrie 2005, societatea a înregistrat în contul 758 „Alte venituri din exploatare”, contravaloarea penalităților în sumă de .X. lei, aferente anului 2005, calculate pentru CN .X. SA, această sumă fiind considerată venit neimpozabil la calculul profitului impozabil al anului 2005.

În timpul inspecției fiscale societatea a prezentat înregistrarea în evidența contabilă a sumei de .X. lei, în creditul contului 441 „Impozitul pe profit/venit” în corespondență cu debitul contului 117 „Rezultatul reportat”, sumă care reprezintă impozitul pe profit aferent penalităților înscrise în factura nr. .X./X.2006., această sumă fiind achitată către bugetul de stat.

S-a constatat că societatea nu a declarat acest impozit pe profit, suma de .X. lei regăsindu-se în fișa analitică pe plătitor la capitolul sume în curs de distribuție.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2005 SC .X. SA a calculat impozitul pe profit prin neincluderea în baza de impozitare a penalităților contractuale în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei), calculate pentru facturi emise către .X. și CN .X. și neîncasate, această sumă fiind considerată venit neimpozabil.

Organele de inspecție fiscală au procedat la includerea sumei de .X. lei în baza impozabilă a impozitului pe profit, ca venit neimpozabil, având în vedere prevederile art. 19 alin. (1) și art. 20 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

i) În ceea ce privește tratamentul fiscal privind recuperarea contravalorii unui mijloc fix lipsă în gestiune, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2005, SC .X. SA a recuperat contravaloarea unui mijloc fix lipsă în gestiune, fiind emisă factura nr. .X./X.2005, în valoare de .X. lei, sumă considerată venit neimpozabil la calculul profitului impozabil.

Având în vedere prevederile art. 19 alin. (1) și art. 20 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la includerea sumei de .X. lei în baza impozabilă a impozitului pe profit, ca venit impozabil.

Urmare inspecției fiscale, pentru perioada 01.01.2004 – 31.12.2006, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina SC .X. SA, impozit pe profit în sumă de .X. lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei.

Obligațiile de plată accesorii au fost calculate ținând cont de ordinul de plată nr. .X./X.2009 prin care societatea a efectuat o plată către bugetul de stat în valoare de .X. lei.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatar și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Aspecte procedurale

A. În ceea ce privește excepția invocată de SC .X. SA referitoare la faptul că atât Decizia de impunere nr. .X./X.2012, contestată, cât și Raportul de inspecție fiscală nr. .X./X.10.2012, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, sunt lovite de nulitate, se reține că prin Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul a reglementat în mod expres la art.46 condițiile de nulitate a actului administrativ fiscal, astfel:

"Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3),

atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.[...] "

Prin urmare, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, a numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal.

În ceea ce privește afirmația contestatarului referitoare la nulitatea actului administrativ fiscal atacat pentru încălcarea prevederilor art. 43 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, întrucât în ceea ce privește capitolul referitor la TVA și parțial capitolul referitor la impozitul pe profit, acestea sunt nemotivate atât în fapt cât și în drept, se rețin următoarele:

Așa cum rezultă din analiza Deciziei de impunere nr. .X./X..2012, la pct. 2.1.2 „Motivul de fapt” și pct. 2.1.3 „Temeiul de drept”, atât în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, cât și impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au consemnat atât pentru TVA deductibilă și TVA colectată cât și pentru fiecare categorie de cheltuieli și venituri, motivele de fapt și temeiurile de drept care au condus la stabilirea în sarcina SC .X. SA a TVA suplimentară de plată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, precum și a impozitului pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

Prin urmare, argumentele contestatarului cu privire la faptul că Decizia de impunere nr. .X./X..2012 este lovită de nulitate întrucât organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art. 43 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, neconstituind motive de nulitate a actului administrativ fiscal.

Totodată, se reține că în același sens este și Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. .X./2008, prin care instanța supremă a reținut că argumentele cu privire la nulitatea actului atacat nu sunt întemeiate atâta timp cât se referă la elemente pentru care legea nu prevede sancțiunea nulității actului încheiat.

B. În ceea ce privește excepția ridicată de SC .X. SA referitoare la faptul că pentru perioada 2004 - 2008 dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale este prescris, pe următoarele considerente:

a) societatea nu se încadrează în categoria „marilor contribuabili”, organele de inspecție fiscală neprezentând incidența niciuneia dintre situațiile

prevăzute la art. 98 alin. (3) din Codul de procedură fiscală astfel încât termenul de inspecție fiscală este limitat la o perioadă anterioară de cel mult trei ani,

b) potrivit adresei nr. .X./X.2012, inspecția fiscală a început la data de 17.07.2012 și vizează verificarea perioadei 2004 – 2008,

c) pentru anii 2004 – 2008, față de societate a operat decăderea organelor fiscale de a efectua inspecția fiscală, întrucât suspendarea inspecției fiscale comunicată societății prin adresele nr. .X./X.2009 și nr. .X./X.2009 vizează exclusiv suspendarea verificării impozitului pe veniturile din salarii și nu suspendarea inspecției fiscale privind impozitul pe profit, TVA, contribuții sociale, alte venituri,

se reține:

Potrivit Avizului de inspecție fiscală nr. .X./X.2009, anexat în copie la dosarul cauzei, SC .X. SA a fost informată asupra faptului că începând cu data de 20.02.2009 va face obiectului unei inspecții fiscale având ca obiectiv verificarea impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2006 – 31.12.2007, impozitului pe veniturile din salarii, taxa pe valoarea adăugată, contribuții sociale (contribuția la asigurările sociale de stat, asigurările sociale de sănătate, asigurări pentru șomaj, asigurări de sănătate pentru persoane aflate în concediu medical sau îngrijire copil, fondul pentru accidente de muncă și boli profesionale, vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate) pentru perioada 01.01.2006 – 31.12.2008 și altor venituri ale bugetului general consolidat pentru perioada 01.06.2006 – 31.12.2008.

Totodată, prin Avizul de inspecție fiscală nr. .X./X.2009, anexat în copie la dosarul cauzei, SC .X. SA a fost informată asupra extinderii perioadei supuse inspecției fiscale, respectiv asupra faptului că începând cu data de 24.02.2009, va face obiectul unei inspecții fiscale având ca obiectiv verificarea impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale mai sus menționate, pentru perioada 01.01.2004 – 31.12.2005.

Totodată, se reține că prin adresa nr. .X./X.2009, anexată în copie la dosarul cauzei, Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală a comunicat SC .X. SA faptul că potrivit art. 2 lit. c din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 708/2006 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, începând cu data de 13.07.2009 a fost aprobată suspendarea inspecției fiscale, în vederea obținerii unui punct de vedere de la direcția de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice cu privire la tratamentul fiscal aplicabil autorizațiilor de călătorie în interes de serviciu și în interes personal pe căile ferate române de care au beneficiat în mod gratuit salariații SC .X. SA și al permiselor acordate membrilor de familie ai acestora.

Prin adresa nr. .X./X.2009, societatea a fost înștiințată asupra faptului că inspecția fiscală va fi reluată începând cu data de .X.2009.

De asemenea, se reține că prin adresa nr. .X./X.2009, anexată în copie la dosarul cauzei, Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală a comunicat SC .X. SA faptul că potrivit art. 2 lit. b și lit. c din Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 708/2006 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, începând cu data de 31.08.2009 a fost aprobată suspendarea inspecției fiscale, în vederea îndeplinirii condițiilor privind necesitatea remedierii unor deficiențe constatate în timpul inspecției fiscale și care au făcut obiectul Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./X.2009, respectiv recalcularea de către societate a veniturilor impozabile realizate de salariații SC .X. SA și implicit a impozitului pe salarii și a obligațiilor de plată la bugetele asigurărilor sociale de stat și fondurilor speciale, pentru perioada 01.01.2004 – 31.12.2008, termenul fiind de 60 de zile de la data primirii dispoziției. De asemenea, suspendarea inspecției fiscale fost aprobată în vederea obținerii unui punct de vedere de la direcția de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice.

Prin adresa nr. .X./X./X..2009, SC .X. SA a solicitat Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. aprobarea prelungirii termenului de soluționare a Dispoziției nr. .X./X.2009, cel mai devreme la sfârșitul lunii ianuarie 2010.

Potrivit adresei nr. .X./X.2009, contestatara a fost informată asupra faptului că termenul de soluționare a deficiențelor consemnate în Dispoziția nr. .X./X.2009 s-a prelungit până la data de .X.2010, iar prin adresa nr. .X./X.2012, SC .X. SA a fost înștiințată asupra faptului că inspecția fiscală va fi reluată începând cu data de .X.2012.

Prin urmare, pentru perioada 01.01.2006 – 31.12.2008 data începerii inspecției fiscale este .X.2009, iar pentru perioada 01.01.2004 – 31.12.2005, data începerii inspecției fiscale este .X.2009 și nu data de .X.2012, aceasta reprezentând data reluării inspecției fiscale ca urmare a suspendării acesteia, astfel că nu pot fi reținute argumentele contestatarului referitoare la faptul că inspecția fiscală a început la data de .X.2012.

Totodată, având în vedere cele prezentate mai sus, nu pot fi reținute nici argumentele societății referitoare la faptul că suspendarea inspecției fiscale comunicată societății prin adresele nr. .X./X.2009 și nr. .X./X.2009 vizează exclusiv suspendarea verificării impozitului pe veniturile din salarii și nu suspendarea inspecției fiscale privind impozitul pe profit, TVA, contribuții sociale, astfel că organele de inspecție fiscală nu aveau dreptul de a efectua inspecția fiscală, întrucât deficiențele constatate cu privire la tratamentul fiscal aplicabil autorizațiilor de călătorie în interes de serviciu și în

interes personal pe căile ferate române de care au beneficiat în mod gratuit salariații SC .X. SA și al permiselor acordate membrilor de familie ai acestora, pentru care a fost solicitat punctul de vedere direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală, au condus la modificări ale bazelor de impozitare nu numai pentru impozitul pe veniturile din salarii ci și pentru celelalte impozite, taxe și contribuții sociale care au făcut obiectul inspecției fiscale.

Mai mult, se reține că prevederile Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 708/2006 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, fac referire la suspendarea inspecției fiscale și nu doar la suspendarea inspecției fiscale privind un singur impozit sau o singură taxă sau contribuție care face obiectul inspecției fiscale.

Astfel, potrivit art. 1 și art. 2 lit. b și lit. c din actul normativ mai sus menționat:

„ART. 1

Inspecția fiscală poate fi suspendată de către conducătorul inspecției fiscale competent, la propunerea organelor de inspecție fiscală care efectuează inspecția fiscală.

ART. 2

Inspecția fiscală poate fi suspendată când este îndeplinită una dintre următoarele condiții și numai dacă neîndeplinirea acesteia împiedică finalizarea inspecției fiscale:

b) necesitatea remedierii unor deficiențe constatate în timpul inspecției fiscale și care au făcut obiectul unei "Dispoziții privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală";

c) necesitatea obținerii unui punct de vedere de la una sau mai multe direcții de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice sau al Agenției Naționale de Administrare Fiscală ori emiterii unei decizii a Comisiei fiscale centrale;”

Referitor la prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, se reține că, potrivit art. 98 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

(2) La contribuabilii mari, perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).

(3) La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspecția 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 din actul normativ mai sus menționat, precizează:

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

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.”, iar potrivit art. 23:

“(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.

Prin urmare, se reține că dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel, termenul de prescripție a acestui drept începând să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, iar în cazul altor categorii de contribuabili decât contribuabilii mari inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Pentru această categorie de contribuabili, inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, respectiv pe o perioadă de 5 ani, dacă este identificată cel puțin una dintre situațiile prevăzute de art. 98 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, mai sus menționate.

Așa cum rezultă din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./X.2012, organele de inspecție fiscală au constatat că „motivul care a stat la baza extinderii perioadei supuse inspecției fiscale a fost generat de faptul că pe parcursul verificărilor au apărut indicii privind diminuarea TVA și a impozitului pe profit”.

Astfel, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat neimpozitarea de către societate a contravalorii autorizațiilor și permiselor de călătorie acordate

salariaților și membrilor de familie ai acestora, aspecte care au avut implicații și asupra impozitului pe profit, TVA și contribuțiilor sociale.

Prin urmare, a fost identificată situația prevăzută la lit. a) a art. 98 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv existența unor indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, situație în care inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

În consecință, în mod legal inspecția fiscală a fost extinsă pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, respectiv pe o perioadă de 5 ani.

În ceea ce privește data de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, așa cum s-a reținut mai sus, acesta începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care o generează, născându-se totodată dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.

Prin urmare, pentru debitele aferente perioadei 2004 – 2008, termenul de prescripție, în conformitate cu prevederile art. 91 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare, anterior explicitat, începe să curgă de la data de 01.01.2005.

Conform art. 92 alin. (2) din același act normativ, comunicarea avizului de inspecție fiscală întrerupe prescripția, termenul de prescripție suspendându-se pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Se reține că în speță, pentru debitele reprezentând impozit pe profit, impozit pe veniturile din salarii, taxa pe valoarea adăugată, contribuții sociale (contribuția la asigurările sociale de stat, asigurările sociale de sănătate, asigurări pentru șomaj, asigurări de sănătate pentru persoane aflate în concediu medical sau îngrijire copil, fondul pentru accidente de muncă și boli profesionale, vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate) și alte venituri ale bugetului general consolidat, conform avizelor de inspecție fiscală nr. .X./X.2009 și nr. .X./X.2009, datele începerii inspecției fiscale au fost .X.2009, respectiv .X.2009, astfel încât diferențele de obligații bugetare au fost stabilite de organele de inspecție fiscală înăuntrul termenului de prescripție calculat conform prevederilor legale incidente în materie.

Prin urmare, argumentele contestatarului nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

C. În ceea ce privește excepția ridicată de SC .X. SA referitoare la faptul că organele de inspecție fiscală au efectuat două inspecții fiscale cu privire la aceeași materie impozabilă și aceeași perioadă supusă verificării, pe considerentul că deși prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./X.2009 întocmit de Direcția generală a Finanțelor Publice .X la punctul de lucru din .X., nu s-au constatat obligații fiscale suplimentare de plată reprezentând impozit pe veniturile din salarii, iar prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./X.2012 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina SC .X. SA obligații fiscale suplimentare de plată reprezentând impozit pe veniturile din salarii în cuantum de .X. lei, respectiv .X. lei, se reține:

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./X.2009 întocmit la sucursala .X., anexat în copie la dosarul cauzei, invocat de societate, a fost verificată luna **decembrie 2008**, iar prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./X.2012 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate a fost verificată perioada 01.01.2004 – 30.11.2008 din punct de vedere al impozitului pe veniturile din salarii pentru Punctul de lucru din .X., astfel că nu ne aflăm în situația unei reverificări, așa cum a fost explicat la art. 105 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât nu au fost reținute argumentele contestatarului cu privire la faptul că Decizia de impunere nr. .X./X.2012 este lovită de nulitate, și nici argumentele referitoare la excepțiile ridicate de SC .X. SA în ceea ce privește faptul că pentru perioada 2004 - 2008 dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale este prescris, precum și la faptul că organele de inspecție fiscală au efectuat două inspecții fiscale cu privire la aceeași materie impozabilă și aceeași perioadă supusă verificării, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor va proceda la analiza pe fond a contestației.

În ceea ce privește debitele suplimentare și accesoriile aferente:

1. Referitor la impozitul pe veniturile din salarii în sumă totală de .X. lei:

Se reține că așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./X.2012 care a stat la baza deciziei de impunere contestate, la stabilirea cuantumului impozitului pe veniturile din salarii, organele de inspecție fiscală au avut în vedere faptul că societatea a constituit în plus o obligație de plată în sumă de .X. lei.

Astfel, impozitul în sumă de .X. lei stabilit suplimentar de plată și contestat, este compus din:

- **.X. lei** reprezentând impozit pe veniturile din salarii stabilit ca urmare a înregistrării de către societate a unor cheltuieli cu autorizațiile de călătorie în interes personal pe căile ferate române acordate în mod gratuit salariaților și permiselor de călătorie acordate membrilor de familie ai acestora

- **.X. lei** reprezentând impozit pe veniturile din salarii stabilit ca urmare a înregistrării de către societate a unor cheltuieli cu servicii turistice interne sau externe

- **(-) .X. lei** reprezentând obligație de plată constituită în plus de către societate ca urmare a nerevocării din funcție a cenzorilor.

a) În ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii în cuantum de .X. lei și accesorii aferente în cuantum de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă autorizațiile de călătorie pe căile ferate române acordate de SC .X. SA salariaților săi, permisele de călătorie acordate membrilor de familie ai acestora, precum și contravaloarea serviciilor turistice interne sau externe de care au beneficiat salariații proprii cât și membrii de familie ai acestora reprezintă pentru aceștia venituri impozabile, respectiv avantaje de natură salarială, pentru care societatea avea obligația să rețină impozitul la sursă.

În fapt, în perioadele 01.01.2004 – 31.12.2008, pentru centru și sediul secundar din .X. și 01.01.2004 – 30.11.2008, pentru sediul secundar din .X., SC .X. SA a acordat în mod gratuit salariaților încadrați cu contract individual de muncă pe durată nedeterminată, autorizații de călătorie pe căile ferate române.

De asemenea, în perioadele mai sus menționate, SC .X. SA a acordat gratuit membrilor de familie ai salariaților permise de călătorie pe căile ferate române.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că autorizațiile și permisele de călătorie mai sus menționate, acordate gratuit de SC .X. SA salariaților și membrilor de familie ai acestora, în cuantum total de .X. lei, reprezintă avantaje și sunt venituri impozabile, acestea impozitându-se prin cumul cu celelalte venituri realizate în lunile respective.

Totodată, în perioada 01.01.2004 – 01.12.2008, SC .X. SA a înregistrat în contul 6458 „Cheltuieli privind asigurările și protecția socială”, cheltuieli cu prestațiile pentru tratament și odihnă atât pentru salariații proprii cât și pentru membrii de familie ai acestora.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli, în sumă totală de .X. lei, nu sunt de natură socială și nu

reprezintă contravaloarea prestațiilor pentru tratament și odihnă, fiind înregistrate în baza unor facturi fiscale emise de diverse agentii de turism pentru servicii interne sau externe.

Prin urmare, s-a constatat că sumele acordate salariaților, reprezentând 50% din contravaloarea facturilor emise de agențiile de turism, dar nu mai mult de .X. lei/persoană până la data de 29.11.2005 și .X. lei/persoană începând cu data de 30.11.2005, reprezintă avantaje în sensul impozitului pe venit și sunt venituri impozabile.

Întrucât contestatara nu a calculat, reținut și virat impozitul pe veniturile din salarii pentru avantajele reprezentând contravaloarea autorizațiilor și permiselor de călătorie acordate gratuit salariaților și membrilor de familie ai acestora, precum și pentru avantajele reprezentând contravaloarea serviciilor turistice interne sau externe, acordate de asemenea atât salariaților cât și membrilor de familie ai acestora, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina SC .X. SA un impozit pe veniturile din salarii în sumă de .X. lei, respectiv de .X. lei, pentru care au calculat accesorii aferente în cuantum de .X. lei.

În drept, în ceea ce privește definirea veniturilor din salarii, art. 56 alin. (1) și alin. (2) lit. j din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2004, precizează:

„(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.

(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:

j) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor.”

iar potrivit alin. (3) lit. f al aceluiași articol de lege:

„(3) Avantajele, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), primite în legătură cu o activitate dependentă includ, însă nu sunt limitate la:

f) permise de călătorie pe orice mijloace de transport, folosite în scopul personal;”

Aceleași prevederi legale au fost menținute și începând cu data de 01.01.2005 la art. 55 alin. (1), alin. (2) lit. k și alin. (3) lit. f.

La pct. 84 lit. o, pct. 85 și pct. 86 lit. c și lit. d din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

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

o) alte drepturi sau avantaje de natură salarială sau asimilate salariilor.

85. Avantajele în bani și în natură sunt considerate a fi orice foloase primite de salariat de la terți sau ca urmare a prevederilor contractului individual de muncă sau a unei relații contractuale între părți, după caz.

86. La stabilirea venitului impozabil se au în vedere și avantajele primite de către persoana fizică, cum ar fi:

c) abonamentele de radio și televiziune, de transport, abonamentele și costul convorbirilor telefonice, inclusiv cartele telefonice;

d) permise de călătorie pe diverse mijloace de transport;”.

Se reține că aceleași prevederi legale au fost menținute și începând cu data de 01.01.2005, la pct. 68 lit. o, pct. 69 și pct. 70 lit. c și lit. d.

Totodată, se reține că începând cu data de 04.07.2005, la pct. 71 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„71. Avantajele în bani pot fi sumele primite pentru procurarea de bunuri și servicii, precum și sumele acordate pentru distracții sau recreere.”

Având în vedere textele de lege mai sus citate, se reține că 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. La stabilirea veniturilor impozabile din salarii se au în vedere și avantajele în bani și în natură, respectiv orice foloase primite de salariat ca urmare a prevederilor contractului individual de muncă, cum ar fi abonamentele de transport, permisele de călătorie pe diverse mijloace de

transport, precum și sumele acordate pentru distracții sau recreere, cu excepția celor menționate ca fiind neimpozabile, în înțelesul impozitului pe venit.

Prin urmare, potrivit prevederilor legale mai sus menționate, contravaloarea autorizațiilor și permiselor de călătorie acordate gratuit salariaților și membrilor de familie ai acestora, precum și contravaloarea serviciilor turistice interne sau externe, acordate de asemenea atât salariaților cât și membrilor de familie ai acestora, în interes personal, reprezintă avantaje primite de către aceștia care trebuiau cuprinse la calculul impozitului pe veniturile din salarii.

În ceea ce privește argumentele contestatarii cu privire la autorizațiile și permisele de călătorie acordate gratuit de societate salariaților și membrilor de familie ai acestora, se rețin următoarele:

Referitor la argumentele societății cu privire la faptul că permisele de călătorie au fost acordate în temeiul unei dispoziții speciale, respectiv Ordonanța Guvernului nr. 112/1999 privind călătoriile gratuite în interes de serviciu și în interes personal pe căile ferate române, care stabilește „gratuitatea” și „deductibilitatea fiscală” a permiselor de călătorie, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât art.1 alin. (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal”.

Conflictul dintre legea specială anterioară și legea generală ulterioară se rezolvă prin aplicarea principiilor potrivit cărora norma specială se aplică cu prioritate față de norma generală, iar o normă specială nu poate fi modificată sau abrogată decât în mod expres printr-o normă generală ulterioară.

În speță se reține că la data intrării în vigoare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv 01.01.2004, potrivit art.298 pct.22 din acest act normativ, a fost abrogat alin.4 al art.12² din Ordonanța Guvernului nr.112/1999, privind călătoriile gratuite în interes de serviciu și în interes personal pe căile ferate române, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr.210/2003, care prevedea:

“Contravaloarea autorizațiilor și permiselor de călătorie pe căile ferate române, emise în mod gratuit, nu constituie venit impozabil pentru persoanele care beneficiază de acestea”.

Potrivit argumentului “per a contrario” dacă o prevedere legală reglementează un anumit aspect, se înțelege că ea neagă aspectul contrar, în speță dacă a fost abrogată prevederea potrivit căreia “contravaloarea autorizațiilor și permiselor de călătorie pe căile ferate române, emise în mod

gratuit, nu constituie venit impozabil pentru persoanele care beneficiază de acestea”, se desprinde concluzia că intenția legiuitorului a fost ca respectiva contravaloare a permiselor de călătorie să constituie venit impozabil pentru persoanele beneficiare.

În consecință, avantajele în natură sub forma autorizațiilor de călătorie în interes personal, precum și a permiselor de călătorie, acordate gratuit salariaților SC .X. SA, respectiv membrilor de familie ai acestora, sunt venituri impozabile pentru care societatea avea obligația să calculeze și să vireze impozitul aferent, în conformitate cu dispozițiile normative mai sus explicitate.

Mai mult, pentru clarificarea acestei situații Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./X.2009 a solicitat Direcției .X. din cadrul Ministerului Finanțelor Publice precizări privind *“tratatamentul fiscal aplicabil autorizațiilor de călătorie în interes de serviciu și în interes personal pe căile ferate române, de care a beneficiat în mod gratuit personalul și al permiselor acordate membrilor de familie”*.

Urmare acestor solicitări, prin adresa nr..X./X.2009, aflată în copie la dosarul cauzei, Direcția .X. din cadrul Ministerului Finanțelor Publice a precizat că *“[...] avantajele primite de salariații proprii cât și de membrii de familie ai acestora reprezentând contravaloarea permiselor de călătorie pe orice mijloace de transport, inclusiv pe căile ferate, potrivit prevederilor art.55 alin.3) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt venituri impozabile. Precizăm că acestea se impozitează prin cumul cu celelalte venituri din salarii realizate în luna respectivă”*.

Argumentele contestatarii referitoare la faptul că autorizațiile de călătorie de care au beneficiat salariații proprii, au fost folosite numai în interes de serviciu, astfel că acestea „nu sunt venituri impozabile”, conform pct. 84 lit. g din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

Așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./X.2012 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate și din documentele anexate la dosarul cauzei, valoarea tichetelor de transport acordate salariaților în interes de serviciu nu au fost avute în vedere de către organele de inspecție fiscală la stabilirea venitului impozabil și în consecință a impozitului pe veniturile din salarii și nici de către contestatar ca urmare a îndeplinirii măsurilor stabilite prin Dispoziția de măsuri nr. .X./X.2009, respectiv recalcularea venitului din salarii și a impozitului pe veniturile din salarii ținând cont de contravaloarea autorizațiilor și permiselor de călătorie

acordate salariaților ca avantaje și care nu au fost impozitate la data primirii acestora.

Referitor la argumentele contestatarii potrivit cărora în speță sunt aplicabile prevederile art. 3 alin. (1) și alin. (2), art. 4 alin. (4) și art. 6 alin. (6) din Ordonanța Guvernului nr. 112/1999 privind călătoriile gratuite în interes de serviciu și în interes personal pe căile ferate române, coroborat cu art. 42 lit. e din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu precizarea că potrivit codului fiscal în categoria veniturilor impozabile este inclusă contravaloarea cupoanelor ce reprezintă bonuri de valoare care se acordă cu titlu gratuit persoanelor fizice în temeiul Ordonanței Guvernului nr. 112/1999 și contractului colectiv de muncă, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

În conceptul Codului fiscal, prevederea reglementată la art. 42 Titlul III – Impozitul pe venit din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează în mod expres tipurile de venituri neimpozabile obținute de persoanele fizice care nu se pot încadra ca natură în una din categoriile de venituri menționate la art. 41 din același act normativ.

Contravaloarea permisului de călătorie este un venit de natură salarială care se regăsește nominalizat în textul Codului fiscal la Capitolul III – Titlul III Impozit pe venit, ca fiind un avantaj impozabil primit în legătură cu o activitate dependentă.

Având în vedere prevederile legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, și în conformitate cu prevederile art. 13 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se reține că „interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege” și nu prin asimilări conceptuale în interpretarea textului legal în scopul calificării unui venit ca fiind neimpozabil.

De asemenea, argumentele contestatarii cu privire la invocarea prevederilor art. 55 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și precizarea faptului că sunt excluse „din sfera veniturilor salariale, în înțelesul impozitului pe venit [...] inclusiv transportul pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora, acordate de angajator pentru salariați”, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât textul de lege invocat de societate, respectiv art. 55 alin. (4) lit. a din Codul fiscal, prevede:

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

a)[...], 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.”

Astfel, *transportul pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora*, la care contestatara face trimitere, precizând că acesta nu este inclus în veniturile salariale și nu este impozabil, se referă la transportul în cazul prestațiilor pentru odihnă și tratament, fiind inclus în costul acestora și nu la autorizațiile și permisele de călătorie pe căile ferate române, acordate de societate gratuit salariaților proprii și membrilor de familie ai acestora, textul de lege invocat de SC .X. SA fiind redat parțial de către aceasta.

În ceea ce privește argumentele contestatarii cu privire la serviciile turistice interne sau externe acordate salariaților și membrilor de familie ai acestora, se reține:

Referitor la argumentele societății cu privire la faptul că art. 55 alin. (4) din Codul fiscal prevede expres deductibilitatea fiscală a contravalorii билетelor de tratament și odihnă, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât contestatara nu a prezentat în susținere documente din care să rezulte faptul că aceste cheltuieli au fost efectuate pentru bilete de tratament și odihnă, respectiv cereri de concediu de odihnă însoțite de bilete de odihnă și tratament, trimiteri medicale, fapt constatat și de către organele de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./X.2012.

În ceea ce privește argumentul contestatarii referitor la faptul că sunt neîntemeiate constatările organelor de inspecție fiscală, invocând în acest sens „practica judiciară relevantă”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât sentințele invocate nu sunt opozabile organelor fiscale, neconstituind izvor de drept.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale aplicabile în speță și documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe veniturile din salarii prin cumularea avantajelor reprezentând contravaloarea autorizațiilor și permiselor de călătorie pe calea ferată cu celelalte venituri din salarii realizate în luna respectivă, precum și contravaloarea serviciilor turistice interne sau externe, și în mod legal au stabilit impozit pe veniturile din salarii în cuantum de **.X. lei** și accesorii aferente în cuantum de **.X. lei**, potrivit principiului de drept „accessorium sequitur principale”, atâta timp cât societatea nu contestă modul de calcul al acestora, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.

450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SA** împotriva Deciziei de impunere nr. .X./X.2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./X.2012, în ceea ce privește sumă totală de **.X. lei** reprezentând impozit pe veniturile din salarii în cuantum de **.X. lei** și accesorii aferente în cuantum de **.X. lei**.

b) În ceea ce privește suma de (-) .X. lei reprezentând obligație de plată constând în impozit pe veniturile din salarii constituită în plus de către societate ca urmare a nerevocării din funcție a cenzorilor, se reține că această sumă a fost scăzută de organele de inspecție fiscală din cuantumul total al obligațiilor suplimentare stabilite de plată reprezentând impozit pe veniturile din salarii.

2. În ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de .X. lei, accesorii aferente în sumă de .X. lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care prin contestație compania nu aduce nicio motivație în susținerea cauzei.

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./X.2012 și Decizia de impunere nr. .X./X.2012, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SC .X. SA nu a calculat corect vărsămintele de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, fapt pentru care au stabilit în sarcina contestatarii o obligație de plată în sumă de .X. lei pentru care au calculat accesorii aferente în sumă de .X. lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SC .X. SA nu are drept de deducere a TVA în sumă de .X. lei, aferentă cheltuielilor de protocol care nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, precum și faptul că societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de .X. lei considerate nedeductibile la calculul impozitului pe profit ca urmare a constituirii unui fond brut de salarii pentru cenzori și a efectuării cheltuielilor cu contribuția angajatorului la asigurările sociale de sănătate.

Prin contestația formulată, deși SC .X. SA contestă suma totală de **.X. lei** reprezentând vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de .X. lei, accesorii aferente în sumă de .X. lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și cheltuieli în sumă de .X. lei considerate nedeductibile la calculul impozitului pe profit ca

urmare a constituirii unui fond brut de salarii pentru cenzori și a efectuării cheltuielilor cu contribuția angajatorului la asigurările sociale de sănătate, nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 206 alin.(1) lit. c) și lit. d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; ”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

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

Se reține că în ceea ce privește suma totală de **.X. lei** reprezentând vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de .X. lei, accesorii aferente în sumă de .X. lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și cheltuieli în sumă de .X. lei considerate nedeductibile la calculul impozitului pe profit ca urmare a constituirii unui fond brut de salarii pentru cenzori și a efectuării cheltuielilor cu contribuția angajatorului la asigurările sociale de sănătate, societatea nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

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

coroborat cu art. 65 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

Totodată, prin Decizia nr..X./2010 în dosarul nr..X./X./2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că "motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată."

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că SC .X. SA deși contestă suma totală de .X. lei reprezentând vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de .X. lei, accesorii aferente în sumă de .X. lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și cheltuieli în sumă de .X. lei considerate nedeductibile la calculul impozitului pe profit ca urmare a constituirii unui fond brut de salarii pentru cenzori și a efectuării cheltuielilor cu contribuția angajatorului la asigurările sociale de sănătate, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr. .X./X.2012 cu privire la aceste sume, conform prevederilor pct. 2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră „*organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv*”, **se va respinge ca nemotivată contestația formulată de SC .X. SA** pentru acest capăt de cerere în conformitate cu art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările

ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. b din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

3. În ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând contribuția la fondul de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, contribuția pentru concedii și indemnizații în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează această sumă, în condițiile în care la stabilirea bazei de calcul a acestor contribuții, societatea nu a ținut cont de veniturile impozabile reprezentând contravaloarea autorizațiilor de călătorie în interes personal pe căile ferate române acordate de SC .X. SA salariaților săi, permiselor de călătorie acordate membrilor de familie ai acestora, precum și contravaloarea serviciilor turistice interne sau externe de care au beneficiat salariații proprii cât și membrii de familie ai acestora.

În fapt, așa cum s-a reținut la pct. 1 din prezenta decizie, pentru perioada 01.01.2004 – 31.12.2008, contravaloarea autorizațiilor și permiselor de călătorie acordate gratuit salariaților și membrilor de familie ai acestora, precum și contravaloarea serviciilor turistice interne sau externe, acordate de asemenea atât salariaților cât și membrilor de familie ai acestora, înregistrate eronat de societate ca fiind bilete de tratament și odihnă, reprezintă avantaje primite de către aceștia care trebuiau cuprinse în calculul impozitului pe veniturile din salarii.

Întrucât la stabilirea bazei de calcul a contribuției la fondul de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorate de angajator, contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați, contribuției de asigurări sociale datorate de angajator, contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, contribuției pentru asigurări de sănătate reținute de la asigurați, contribuției pentru asigurări de

sănătate datorate de angajator, contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, societatea nu a inclus contravaloarea avantajelor mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea bazei de impozitare a acestor contribuții, prin majorarea corespunzătoare a acesteia și la stabilirea diferențelor de plată astfel:

- în ceea ce privește contribuția la fondul de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați și contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator, pentru perioada 01.01.2004 – 31.12.2008 a fost majorată baza de calcul, pentru fiecare contribuție în parte, cu suma de .X. lei pentru serviciile turistice interne sau externe și cu suma de .X. lei pentru autorizațiile și permisele de călătorie, fiind stabilite diferențe de plată în cuantum de .X. lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei, în cuantum de .X. lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei, în cuantum de .X. lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei, în cuantum de .X. lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei, respectiv de .X. lei pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei ;

- în ceea ce privește contribuția pentru concedii și indemnizații, pentru perioada 01.01.2006 – 31.12.2008 a fost majorată baza de calcul cu suma de .X. lei pentru serviciile turistice interne sau externe și cu suma de .X. lei pentru autorizațiile și permiselor de călătorie, fiind stabilită o diferență de plată în cuantum de .X. lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei;

- în ceea ce privește contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, pentru perioada 01.01.2007 – 31.12.2008 a fost majorată baza de calcul cu suma de .X. lei pentru serviciile turistice interne sau externe și cu suma de .X. lei pentru autorizațiile și permiselor de călătorie, fiind stabilită o diferență de plată în cuantum de .X. lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei.

În drept, sunt incidente prevederile legale care reglementează baza de calcul pentru contribuțiile mai sus menționate, respectiv:

Pentru contribuția la fondul de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, art. 101 alin. (1) din Legea nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(1) Baza de calcul pentru contribuția datorată de persoanele prevăzute la art. 5 și 7 o reprezintă fondul brut anual de salarii realizat.”

Începând cu data de 01.01.2005, prevederile art. 101 alin. (1) au următorul conținut:

„(1) Baza lunară de calcul la care persoanele prevăzute la art. 5 și 7 datorează contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale este reprezentată de fondul total de salarii brute lunare realizate”, iar începând cu data de 03.01.2008, art. 101 alin. (1) din actul normativ mai sus menționat stipulează:

„(1) Baza lunară de calcul la care angajatorul datorează contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale pentru persoanele prevăzute la art. 5 și 7 o constituie:

a) suma veniturilor brute realizate lunar;”

Pentru contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați și contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, art. 23 alin. (1) lit. a, respectiv art. 24 alin. (1) din Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2004, care precizează:

„ART. 23

(1) Baza lunară de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale în cazul asiguraților o constituie:

a) salariile individuale brute, realizate lunar, inclusiv sporurile și adaosurile, reglementate prin lege sau prin contractul colectiv de muncă, în cazul asiguraților prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. I, sau veniturile brute de natura drepturilor salariale realizate lunar de asigurații prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. II; [...]

ART. 24

(1) Baza lunară de calcul, la care angajatorul datorează contribuția de asigurări sociale, o constituie fondul total de salarii brute lunare realizate de asigurații prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. I și II.”

Începând cu data de 01.01.2008, art. 23 alin. (1) lit. a, respectiv art. 24 alin. (1) au următorul conținut:

”ART. 23

(1) Baza lunară de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale în cazul asiguraților o constituie:

a) venitul brut realizat lunar, în situația asiguraților prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. I și II; [...]

ART. 24

(1) Baza lunară de calcul a contribuției de asigurări sociale datorate de către angajator o constituie suma veniturilor care constituie baza de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale conform art. 23 alin. (1)."

Pentru contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați și contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator, art. 51 alin. (1), alin. (2) și art. 52 alin. (1) și alin. (2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 150/2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate, în vigoare începând cu data de 01.01.2004, care precizează:

„ART. 51

(1) Persoana asigurată are obligația plății unei contribuții bănești lunare pentru asigurările de sănătate, cu excepția persoanelor prevăzute la art. 6 alin. (1).

(2) Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 6,5%, care se aplică asupra:

a) veniturilor din salarii care se supun impozitului pe venit;

ART. 52

(1) Persoanele juridice sau fizice la care își desfășoară activitatea asigurații au obligația să calculeze și să vireze casei de asigurări o contribuție de 7% datorată pentru asigurarea sănătății personalului din unitatea respectivă; acestea au obligația să anunțe casei de asigurări orice schimbare care are loc în nivelul veniturilor;

(2) Persoanele juridice sau fizice prevăzute la alin. (1) au obligația plății contribuției de 7% raportat la fondul de salarii realizat."

Începând cu data de 21.07.2005 prevederile legale mai sus menționate stipulează:

„ART. 51

(1) Persoana asigurată are obligația plății unei contribuții bănești lunare pentru asigurările de sănătate, cu excepția persoanelor prevăzute la art. 6 alin. (1).

(2) Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 6,5%, care se aplică asupra:

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

ART. 52

(1) Persoanele juridice sau fizice la care își desfășoară activitatea asigurării au obligația să calculeze și să vireze casei de asigurări o contribuție de 7% datorată pentru asigurarea sănătății personalului din unitatea respectivă; acestea au obligația să anunțe casei de asigurări orice schimbare care are loc în nivelul veniturilor;

(2) Prin fond de salarii realizat, în sensul prezentei ordonanțe de urgență, se înțelege totalitatea sumelor utilizate de un angajator pentru plata drepturilor salariale sau de natură salarială. Structura acestuia pe categorii de venituri este detaliată prin normele de încasare aprobate prin ordin al președintelui CNAS, cu avizul consiliului de administrație.”

Începând cu data de 29.05.2006, în ceea ce privește contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați, prevederile legale mai sus menționate au fost menținute prin art.257 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, iar în ceea ce privește contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator, potrivit art. 258 alin. (1) și alin. (2) din același act normativ:

„ART. 258

(1) Persoanele juridice sau fizice la care își desfășoară activitatea asigurării au obligația să calculeze și să vireze la fond o contribuție de 7% asupra fondului de salarii, datorată pentru asigurarea sănătății personalului din unitatea respectivă.

(2) Prin fond de salarii realizat, în sensul prezentei legi, se înțelege totalitatea sumelor utilizate de o persoană fizică și juridică pentru plata drepturilor salariale sau asimilate salariilor.”

În ceea ce privește contribuția pentru concedii și indemnizații, art. 6 alin. (2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, în vigoare începând cu data de 01.01.2006, care precizează:

„(2) Persoanele juridice sau fizice prevăzute la art. 5 lit. a) au obligația plății cotei de contribuție pentru concedii și indemnizații de 0,75%, aplicată la fondul de salarii realizat, cu respectarea prevederilor legislației financiar-fiscale în materie. Prin fond de salarii realizat, în sensul prezentei ordonanțe de urgență, se înțelege totalitatea sumelor utilizate de un angajator pentru plata drepturilor salariale sau de natură salarială.”

Începând cu data de 09.11.2006, art. 6 alin. (2) are următorul conținut:

„(2) Persoanele juridice sau fizice prevăzute la art. 5 lit. a) au obligația plății cotei de contribuție pentru concedii și indemnizații de 0,85%, aplicată la fondul de salarii realizat, cu respectarea prevederilor legislației financiar-fiscale în materie. Prin fond de salarii realizat, în sensul prezentei ordonanțe de urgență, se înțelege totalitatea sumelor utilizate de un angajator pentru plata drepturilor salariale sau de natură salarială.”

Pentru contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, art. 7 alin. (1) din Legea nr. 200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, în vigoare începând cu data de 01.01.2007, care precizează:

„(1) Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la Fondul de garantare, în cotă de 0,25%, aplicată asupra fondului total de salarii brute lunare realizate de salariați.”

Începând cu data de 03.01.2008, art. 7 alin. (1) are următorul conținut:

„(1) Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la Fondul de garantare în cotă de 0,25%, aplicată asupra sumei veniturilor care constituie baza de calcul a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj realizate de salariații încadrați cu contract individual de muncă, potrivit legii.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că baza de calcul a contribuțiilor în cauză este constituită din suma veniturilor din salarii sau asimilate salariilor.

Așa cum s-a reținut la pct. 1 din prezenta decizie, contravaloarea autorizațiilor și permiselor de călătorie acordate gratuit salariaților și membrilor de familie ai acestora, precum și contravaloarea serviciilor turistice interne sau externe, acordate de asemenea atât salariaților cât și membrilor de familie ai acestora, reprezintă avantaje primite de către aceștia, respectiv venituri impozabile care trebuiau cuprinse la calculul impozitului pe veniturile din salarii și care se includ la stabilirea bazei de calcul a contribuțiilor mai sus menționate.

Prin urmare, întrucât la stabilirea bazei de calcul a contribuției la fondul de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorate de angajator, contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați, contribuției de asigurări sociale datorate de angajator, contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, contribuției pentru asigurări de sănătate reținute de la asigurați, contribuției pentru asigurări de sănătate datorate de angajator, contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, societatea nu a inclus

contravaloarea avantajelor mai sus menționate, care reprezintă venituri impozabile din punct de vedere al impozitului pe veniturile din salarii, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea bazei de impozitare a acestor contribuții, prin majorarea corespunzătoare a acesteia, așa cum s-a precizat la situația de fapt.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale aplicabile în speță și documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatarii contribuții sociale în sumă totală de **.X. lei** și accesorii aferente în sumă totală de **.X. lei**, potrivit principiului de drept „accesorium sequitur principale”, atâta timp cât societatea nu contestă modul de calcul al acestora, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SA** împotriva Deciziei de impunere nr. .X./X.2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./X.2012, în ceea ce privește suma totală de **.X. lei** reprezentând contribuția la fondul de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de **.X. lei** și accesorii aferente în sumă de **.X. lei**, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de **.X. lei** și accesorii aferente în sumă de **.X. lei**, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de **.X. lei** și accesorii aferente în sumă de **.X. lei**, contribuția pentru concedii și indemnizații în sumă de **.X. lei** și accesorii aferente în sumă de **.X. lei**, contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de **.X. lei** și accesorii aferente în sumă de **.X. lei**, contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de **.X. lei** și accesorii aferente în sumă de **.X. lei**, contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de **.X. lei** și accesorii aferente în sumă de **.X. lei**.

4. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SA dreptul de deducere a TVA aferentă serviciilor de închiriere facturate de prestatori în perioada 2004 – 2007, în condițiile în care pentru această perioadă legislația în domeniul TVA nu prevedea obligativitatea prestatorului care a dat spre închiriere bunuri imobile de a transmite clientului său o copie a notificării privind opțiunea de taxare, iar organele de inspecție fiscală,

în instrumentarea speței, nu au ținut cont de prevederile legale referitoare la opțiunea tacită de taxare a operațiunilor de închiriere.

În fapt, în perioada 2004 – 2006, în baza contractului nr. .X./X.2004, SC .X. SA a închiriat de la Administrația Națională „X.”, Direcția Apelor X., un spațiu situat la adresa din .X., Bd. .X., nr. .X. și a dedus TVA în sumă de .X. lei în baza facturilor de chirie emise de acest furnizor.

De asemenea, în perioada 2006 – 2007, în baza contractului nr. .X./X.2006, SC .X. SA a închiriat de la SC .X. SA, un spațiu situat în Stația .X. și a dedus TVA în sumă de .X. lei în baza facturilor de chirie emise de acest furnizor.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SA dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei) întrucât urmare analizării Notificărilor privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal, (operațiunile de închiriere a bunurilor imobile), solicitate contestatarei și prezentate de aceasta, s-au constatat următoarele:

- Pentru imobilul situat în .X., Bd. .X., nr. .X., furnizorul Administrația Națională „X.”, Direcția Apelor X. a depus la Administrația Finanțelor Publice X., Notificarea nr. .X./X.2007, prin care a optat pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal începând cu data de 01.01.2007, ulterior emiterii către SC .X. SA a facturilor de chirie cu TVA (2004 – 2006);

- Furnizorul SC .X. SA a depus la Direcția Generală a Finanțelor Publice X. adresa nr. .X./X.2007 prin care solicită aprobarea opțiunii pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, fără să fie respectate prevederile pct. 39 alin. (4) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, întrucât prin această adresă furnizorul nu a înscris bunurile imobile pentru a căror închiriere „înțelege să-și exprime opțiunea de taxare”.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată, SC .X. SA susține faptul că până la data de 01.01.2008, legislația în domeniul TVA nu prevedea obligativitatea prestatorului care a dat spre închiriere bunuri imobile de a transmite clientului o copie a notificării privind opțiunea de taxare, astfel că beneficiarul respectivelor operațiuni nu avea posibilitatea să verifice dacă prestatorul serviciilor de închiriere și-a îndeplinit sau nu obligațiile formale privind exercitarea opțiunii de taxare a operațiunilor în cauză.

De asemenea, prin contestația formulată, SC .X. SA susține faptul că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere prevederile legale referitoare la optarea tacită pentru aplicarea regimului de taxare a operațiunilor de închiriere și nu au verificat în ce măsură societățile de la care au fost închiriate bunurile au optat tacit pentru aplicarea regimului de taxare a acestor operațiuni.

În drept, art. 141 alin. (2) lit. k din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2004, precizează:

„(2) Alte operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată:

k) arendarea, concesiunea și închirierea de bunuri imobile, cu următoarele excepții:

1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. serviciile de parcare a vehiculelor;

3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate în bunurile imobile;

4. închirierea seifurilor;”, iar potrivit alin. (3) al aceluiași articol:

„(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. k), în condițiile stabilite prin norme.”

Începând cu data de 01.01.2007, potrivit art. 141 alin. (2) lit. e și alin. (3) din legea mai sus menționată stipulează:

„(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, cu următoarele excepții:

1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. închirierea de spații sau locații pentru parcare autovehiculelor;

3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;

4. închirierea seifurilor;

(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme.”

Potrivit pct. 42 alin. (3) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data 06.02.2004:

„Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pot opta pentru aplicarea regimului de taxare pentru orice operațiune prevăzută la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal. Opțiunea de aplicare a regimului de taxare se notifică organelor fiscale teritoriale pe formularul prevăzut în anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice și se aplică de la data înscrisă în notificare. În situația în care numai o parte dintr-un imobil este utilizată pentru realizarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal și se optează pentru taxarea acestora, în notificarea transmisă organului fiscal se va înscrie în procente partea din imobil destinată acestor operațiuni.”, iar potrivit pct. 44:

„Scutirile de taxă pe valoarea adăugată prevăzute de art. 141 din Codul fiscal sunt obligatorii, cu excepția operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal pentru care art. 141 alin. (3) din Codul fiscal prevede dreptul de opțiune pentru aplicarea regimului de taxare. Scutirile de taxă pe valoarea adăugată se aplică livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii realizate de orice persoană impozabilă. Dacă o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată a facturat în mod eronat cu taxa pe valoarea adăugată livrări de bunuri și/sau prestări de servicii scutite de taxa pe valoarea adăugată către beneficiari care au sediul activității economice sau un sediu permanent ori, în lipsa acestuia, domiciliul sau reședința obișnuită în România, este obligată să storneze facturile emise. Beneficiarii unor astfel de operațiuni nu au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, aplicată în mod eronat pentru o operațiune scutită; aceștia trebuie să solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxa pe valoarea adăugată și emiterea unei noi facturi fără taxa pe valoarea adăugată.”

Începând cu data de 01.01.2007, potrivit pct 38 alin. (1) și alin. (3) din actul normativ mai sus menționat precizează:

„(1) În sensul art. 141 alin. (3) din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor art. 161 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea oricăreia din operațiunile scutite de taxă prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia, construit, achiziționat, transformat sau modernizat la sau după data aderării, în condițiile prevăzute la alin. (2) - (9) [...].

(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa 1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data depunerii notificării sau de la o altă dată ulterioară înscrisă în notificare. În situația în care opțiunea se exercită numai pentru o parte din bunul imobil, această parte din bunul imobil care se intenționează a fi utilizat pentru operațiuni taxabile, exprimată în procente, se va comunica în notificarea transmisă organului fiscal. Pentru bunurile imobile sau părțile din bunurile imobile pentru care au fost încheiate contracte de leasing care sunt în derulare la data de 1 ianuarie 2007, notificarea se va depune în termen de 90 de zile de la data aderării, în situația în care proprietarul bunului dorește să continue regimul de taxare pentru operațiunea de leasing cu bunuri imobile.”, iar potrivit pct. 40 din același act normativ:

„Cu excepția celor prevăzute la art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, persoanele impozabile nu pot aplica taxarea pentru operațiunile scutite prevăzute de art. 141 din Codul fiscal. Instituțiile publice sunt tratate ca persoane impozabile pentru activitățile scutite conform art. 141 din Codul fiscal. Scutirile se aplică livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii realizate de orice persoană impozabilă. Dacă o persoană impozabilă a facturat în mod eronat cu taxă livrări de bunuri și sau prestații de servicii scutite conform art. 141 din Codul fiscal, este obligată să storneze facturile emise. Beneficiarii unor astfel de operațiuni nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate în mod eronat pentru o astfel de operațiune scutită. Aceștia trebuie să solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxă și emiterea unei noi facturi fără taxă.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că închirierea este o operațiune scutită de taxa pe valoarea adăugată, iar în cazul în care se optează pentru taxarea acestei operațiuni, persoanele impozabile respectiv prestatorii trebuie să depună o notificare în acest sens la organul fiscal teritorial, taxarea operațiunii aplicându-se potrivit prevederilor legale în vigoare în perioada 2005 – 2006, de la data înscrisă în notificare sau de la data depunerii notificării sau de la o altă dată ulterioară înscrisă în notificare conform prevederilor legale în vigoare în anul 2007. De asemenea, dacă o persoană impozabilă a facturat în mod eronat cu taxă pe valoarea adăugată prestații de servicii scutite conform art.141 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este obligată să storneze facturile emise. Beneficiarii unor astfel de operațiuni trebuie să solicite prestatorului stornarea facturii cu taxă și emiterea unei noi facturi fără taxă.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SA dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei

aferență serviciilor de închiriere, întrucât urmare solicitării Notificărilor privind opțiunea de taxare a operațiunilor de închiriere a bunurilor imobile, în cazul furnizorului Administrația Națională „X.”, Direcția Apelor .X., societatea a prezentat o notificare din care a rezultat că furnizorul a optat pentru taxarea operațiunilor mai sus menționate începând cu data de 01.01.2007, ulterior emiterii către SC .X. SA a facturilor de chirie cu TVA (2004 – 2006), iar în cazul furnizorului SC .X. SA s-a constatat că acesta „nu a notificat organului fiscal opțiunea de taxare a operațiunii de închiriere a bunurilor imobile pe formularul prezentat în anexa nr. 3 la Hotărârea Guvernului nr. 44/2004”.

Or, în perioada 2004 - 2007, legislația în domeniul TVA nu prevedea obligativitatea prestatorului care a dat spre închiriere bunuri imobile de a transmite clientului o copie de pe notificarea privind opțiunea de taxare.

Prin urmare, beneficiarul respectivelor operațiuni nu avea posibilitatea să verifice dacă prestatorul serviciilor de închiriere și-a îndeplinit sau nu obligațiile formale privind exercitarea opțiunii de taxare a operațiunilor menționate anterior.

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice prestatorii Administrația Națională „X.”, Direcția Apelor .X. și SC .X. SA respectiv dacă aceștia au depus notificări pentru taxarea operațiunilor de închiriere, pentru a se putea stabili dacă aceste notificări sunt valabile, în condițiile legii, pentru taxarea operațiunilor de închiriere facturate în perioada 2004 - 2007 și să aplice prevederile legale în vigoare în perioada verificată.

Exercitarea unui drept presupune existența acestuia condiționată de respectarea prevederilor legale, în cazul în speță dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere nu numai prin deținerea unei facturi, care trebuie să conțină toate informațiile prevăzute de legea fiscală, și în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată, ci și prin existența unei notificări depuse de către prestator, care certifică faptul că dreptul de deducere există, taxa pe valoarea adăugată fiind înscrisă în mod legal de prestator în factura emisă și acceptată de către beneficiar.

În același sens este și punctul de vedere al Direcției .X., exprimat prin adresa nr. .X./X.2010, anexat în copie la dosarul cauzei, prin care se precizează că „[...] până la data de 1 ianuarie 2008, legislația în domeniul TVA nu prevedea obligativitatea prestatorului care a dat spre închiriere/leasing bunuri imobile de a transmite clientului său o copie de pe notificarea privind opțiunea de taxare. [...] În aceste condiții, pornind de la premisa că beneficiarii serviciilor în cauză au acționat cu bună credință, opniăm că aceștia își puteau exercita dreptul de deducere aferent acestor operațiuni, în condițiile prevăzute de lege, chiar dacă nu dețineau o copie de pe notificarea opțiunii de taxare”. Întrucât legislația în domeniul TVA nu

prevedea în 2007 obligativitatea prestatorului de a transmite clientului său o copie de pe notificarea privind opțiunea de taxare dar prevedea însă în mod expres necesitatea existenței unei notificări pentru ca închirierea, care este o operațiune scutită, să poată fi facturată cu TVA iar beneficiarul să își poată exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală trebuiau să verifice dacă prestatorii de servicii și-au exprimat opțiunea de taxare a închirierii prin depunerea unor notificări.

Mai mult, având în vedere prevederile pct. 42 alin. (5) și alin. (6) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 6 februarie 2004, care precizează:

„(5) Persoanele care au optat pentru regimul de taxare pentru orice operațiune prevăzută la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal nu mai pot aplica regimul de scutire pentru operațiunile respective timp de 5 ani. După această perioadă persoanele impozabile pot anula opțiunea. Formularul pentru notificarea anulării opțiunii, prevăzut în anexa nr. 2, se depune la organul fiscal la care persoanele impozabile sunt înregistrate ca plătitori de impozite și taxe.

„(6) Prin derogare de la prevederile alin. (5), persoanele care la data de 1 martie 2003 au optat tacit asupra taxării operațiunilor prevăzute la art. 9 alin. (2) lit. o) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, pot renunța oricând la această opțiune în vederea aplicării regimului de scutire. Formularul pentru notificarea anulării opțiunii, prevăzut în anexa nr. 2, se depune la organul fiscal la care persoanele impozabile sunt înregistrate ca plătitori de impozite și taxe. Dacă ulterior optează pentru taxare, trebuie să aplice prevederile alin. (5).”

se reține că din analiza raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, nu rezultă dacă în perioada verificată, respectiv 2004 – 2007, prestatorii Administrația Națională „X.”, Direcția Apelor .X. și SC .X. SA au optat tacit pentru taxarea operațiunilor de închiriere, având în vedere și faptul că pentru această perioadă furnizorii au emis facturi cu TVA.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, în speță devin incidente prevederile art.7 alin.(2), art.94 alin.(2) lit.a), art.105 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și pct.102.1 din Normele metodologice de aplicarea a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004,

potrivit cărora organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

În consecință, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.6. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.”

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, **se va desființa Decizia de impunere nr. .X./X.2012** emisă de Administrația finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./X.2012 **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit decizia de impunere contestată, să reanalizeze dreptul de deducere a TVA aferentă serviciilor de închiriere, respectiv dacă au fost depuse de către prestatorii Administrația Națională „.X.”, Direcția Apelor .X. și SC .X. SA notificări, dacă aceste notificări sunt valabile, în condițiile legii, pentru taxarea operațiunilor de închiriere facturate în perioada 2004 - 2007, având în vedere că până la data de 01.01.2008 legislația în domeniul TVA nu prevedea obligativitatea prestatorilor de a transmite clientului o copie a notificării, și nu au avut în vedere prevederile legale referitoare la opțiunea tacită de taxare a operațiunilor de închiriere, la reanalizarea situației de fapt avându-se în vedere și celelalte argumente ale contestatarului.

5. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SA are drept de deducere a TVA aferentă serviciilor de închiriere facturate de SC .X. SA în anul 2008, în condițiile în care nu a prezentat notificarea opțiunii de taxare depusă de prestator conform formularului prezentat în anexa nr. 1 la normele metodologice de aplicare a prevederilor titlului VI din Codul fiscal.

În fapt, în perioada ieulie – decembrie 2008, în baza contractului nr. .X./X.2006, SC .X. SA a închiriat de la SC .X. SA, un spațiu situat în

Stația .X. și a dedus TVA în sumă de .X. lei în baza facturilor de chirie emise de acest furnizor.

Organele de inspecție fiscală au solicitat SC .X. SA notificarea opțiunii de taxare a operațiunii de închiriere a bunurilor imobile prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare acestei solicitări, contestatara a prezentat organelor de inspecție fiscală adresa nr. .X./X.2007 depusă de SC .X. SA la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., prin care se menționează: „Societatea comercială are în obiectul de activitate închirierea de locuințe (Cod CAEN 7032 –Administrarea imobilelor pe baza de tarife sau contract. Conform art. 141 alin. (2) lit. e) din Legea nr. 571/2003, aceste operațiuni sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată. Ținând cont de prevederile art. 141 alin. (3) din Legea nr. 571/2003, contribuabilul solicită aprobarea opțiunii pentru taxarea acestei operațiuni”.

Pe considerentul că opțiunea de taxare a operațiunii de închiriere a bunurilor imobile nu a fost notificată organelor fiscale competente conform formularului prezentat în anexa nr. 1 la normele metodologice de aplicare a prevederilor titlului VI din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SA dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

În drept, art. 141 alin. (2) lit. e și alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.07.2008, precizează:

„(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

e) arendarea, concesionarea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, cu următoarele excepții:

1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. închirierea de spații sau locații pentru parcare autovehiculelor;

3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;

4. închirierea seifurilor; [...]

(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme.”

Potrivit pct. 38 alin. (1) și alin. (3) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) În sensul art. 141 alin. (3) din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor art. 161 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea oricăreia dintre operațiunile scutite de taxă prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia [...].

(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare. O copie de pe notificare va fi transmisă clientului. Depunerea cu întârziere a notificării nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare. În situația în care opțiunea se exercită numai pentru o parte din bunul imobil, această parte din bunul imobil care se intenționează a fi utilizat pentru operațiuni taxabile se va comunica în notificarea transmisă organului fiscal. [...].

Potrivit formularului „Notificare privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal”, prezentat în anexa 1 la normele metodologice de aplicare a prevederilor titlului VI din Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.07.2008, acesta trebuie să cuprindă:

„1. Denumirea solicitantului
2. Codul de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit conform art. 153 din Codul fiscal
3. Adresa
4. Data de la care se optează pentru taxare
5. Bunurile imobile pentru care se aplică opțiunea (adresa completă dacă opțiunea se referă la bunul imobil integral sau, dacă se referă la o parte din bunul imobil, se va înscrie suprafața din bunul imobil. În cazul operațiunilor de leasing cu bunuri imobile se va menționa dacă opțiunea se referă la bunul imobil integral sau, dacă se referă la o parte din bunul imobil, pe lângă suprafață trebuie să se identifice cu exactitate partea din bunul imobil care face obiectul contractului)”.

În conformitate cu prevederile pct. 40 din actul normativ mai sus menționat:

„Cu excepția celor prevăzute la art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, persoanele impozabile nu pot aplica taxarea pentru operațiunile

scutite prevăzute de art. 141 din Codul fiscal. Instituțiile publice sunt tratate ca persoane impozabile pentru activitățile scutite conform art. 141 din Codul fiscal. Scutirile se aplică livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii realizate de orice persoană impozabilă. Dacă o persoană impozabilă a facturat în mod eronat cu taxă livrări de bunuri și sau prestații de servicii scutite conform art. 141 din Codul fiscal, este obligată să storneze facturile emise. Beneficiarii unor astfel de operațiuni nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate în mod eronat pentru o astfel de operațiune scutită. Aceștia trebuie să solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxă și emiterea unei noi facturi fără taxă.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că închirierea este o operațiune scutită de taxa pe valoarea adăugată, iar în cazul în care se optează pentru taxarea acestei operațiuni, persoanele impozabile respectiv prestatorii trebuie să depună o notificare în acest sens la organul fiscal teritorial, iar potrivit prevederilor legale în vigoare începând cu data de 01.01.2008 o copie a acestei notificări va fi transmisă clientului, iar taxarea operațiunii se aplică de la data înscrisă în notificare.

De asemenea, se reține că dacă o persoană impozabilă a facturat în mod eronat cu taxă prestații de servicii scutite conform art. 141 din Codul fiscal, este obligată să storneze facturile emise. Beneficiarii unor astfel de operațiuni trebuie să solicite prestatorului stornarea facturii cu taxă și emiterea unei noi facturi fără taxă.

Prin urmare, întrucât începând cu data de 01.01.2008 *legislația în domeniul TVA prevede obligativitatea prestatorului care a dat spre închiriere/leasing bunuri imobile de a transmite clientului său o copie de pe notificarea privind opțiunea de taxare a acestei operațiuni*, pentru facturile primite în perioada iulie – decembrie 2008, SC .X. SA avea obligația să dețină notificarea opțiunii de taxare a operațiunii de închiriere a bunurilor imobile prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și să o prezinte organelor de inspecție fiscală la solicitarea acestora.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, SC .X. SA a prezentat organelor de inspecție fiscală adresa nr. .X./ .X.2007 depusă de SC .X. SA la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., prin care se „solicită aprobarea opțiunii pentru taxarea acestei operațiuni”, fără ca societatea să prezinte notificarea opțiunii de taxare a operațiunii în cauză pe formularul prezentat în anexa nr. 1 la normele metodologice de aplicare a prevederilor titlului VI din Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.07.2008, din această adresă nerezultând *data de la care se optează pentru taxare și nici bunurile imobile pentru care se aplică opțiunea (adresa completă dacă opțiunea se referă la*

bunul imobil integral sau, dacă se referă la o parte din bunul imobil, se va înscrie suprafața din bunul imobil. În cazul operațiunilor de leasing cu bunuri imobile se va menționa dacă opțiunea se referă la bunul imobil integral sau, dacă se referă la o parte din bunul imobil, pe lângă suprafață trebuie să se identifice cu exactitate partea din bunul imobil care face obiectul contractului) și dacă aceste bunuri au făcut obiectul contractului nr. .X./ .X.2006.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale aplicabile în speță și documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SA** împotriva Deciziei de impunere nr. .X./ .X.2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./ .X.2012, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

6. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat contestatarii dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă contravalorii autorizațiilor de călătorie în interes personal pe căile ferate române acordate de SC .X. SA salariaților săi, precum și contravalorii permiselor de călătorie acordate membrilor de familie ai acestora, în condițiile în care operațiunea de acordare de permise și autorizații de călătorie în mod gratuit salariaților și membrilor de familie ai acestora este o operațiune asimilată prestațiilor de servicii efectuate cu plata.

În fapt, în perioada 01.01.2004 – 31.12.2006, SC .X. SA a dedus TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de SC .X. SA reprezentând contravaloarea autorizațiilor de călătorie în interes personal pe căile ferate române, acordate de SC .X. SA salariaților săi, precum și contravaloarea permiselor de călătorie acordate membrilor de familie ai acestora.

De asemenea, în anul 2007 SC .X. SA a dedus TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturi emise de SC .X. SA reprezentând contravaloarea autorizațiilor și permiselor mai sus menționate, iar în luna noiembrie 2007 a

stornat TVA în sumă de .X. lei, rezultand o TVA în sumă de .X. lei dedusă de societate în această perioadă.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei) întrucât achizițiile mai sus menționate nu sunt aferente operațiunilor taxabile ale SC .X. SA.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată, SC .X. SA susține că „prevederile art. 129 alin. (3) lit. b din Codul fiscal, reglementează în mod expres, posibilitatea deductibilității TVA pentru prestările de servicii efectuate în mod gratuit, în scopuri care nu au legătură cu activitatea sa economică pentru uzul personal al angajaților săi sau ale altor persoane.”

În drept, potrivit art. 145 alin. (1) și alin. (3) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă. [...]

(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”, iar potrivit alin. (8):

„Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.”.

Începând cu data de 01.01.2007, art. 145 alin. (1) și alin. (2) lit. a din legea mai sus menționată precizează:

„(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;”, iar potrivit art. 146 alin. (1) lit. a:

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”.

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri/servicii este condiționat de destinația acestora, în sensul ca acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și totodată să fie justificate cu factura sau alt document legal care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că în perioada 2004 – 2007, SC .X. SA a dedus TVA în sumă totală de .X. lei înscrisă în facturile emise de SC .X. SA reprezentând contravaloarea autorizațiilor și permiselor de călătorie pe căile ferate române, achiziție efectuată în vederea acordării acestor autorizații și permise, în mod gratuit, salariaților și membrilor de familie ai acestora.

Așa cum s-a reținut la pct. 1 din prezenta decizie, contravaloarea autorizațiilor și permiselor de călătorie acordate gratuit salariaților și membrilor de familie ai acestora, reprezintă avantaje primite de către aceștia, astfel că TVA înscrisă în facturile în cauză, emise de SC .X. SA, reprezintă o parte a contravalorii avantajului acordat salariaților.

În speță se rețin și prevederile art. 129 alin. (1) și alin. (3) lit. b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2004, care precizează:

„(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri. [...]

(3) Se consideră prestări de servicii cu plată:

b) prestările de servicii efectuate în mod gratuit de către o persoană impozabilă, în scopuri care nu au legătură cu activitatea sa economică pentru uzul personal al angajaților săi sau al altor persoane.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că legiuitorul a inclus în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, respectiv în categoria prestărilor de servicii efectuate cu plată, prestările de servicii efectuate în mod gratuit de către o persoană impozabilă în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică a societății, pentru uzul personal al salariaților sau al altor persoane.

Se reține că în același sens este și punctul de vedere al direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimat într-o speță similară prin adresa nr. .X./ .X.2007, anexat în copie la dosarul cauzei, prin care se precizează :

“ [...] în conformitate cu prevederile art. 129 alin. (3) lit. b din Codul fiscal, prestările de servicii efectuate în mod gratuit de către o persoană impozabilă, în scopuri care nu au legătură cu activitatea sa economică pentru uzul personal al angajaților sai, reprezintă prestări de servicii efectuate cu plată cuprinse în sfera taxei pe valoarea adăugată.”

Începând cu data de 01.01.2007, în speță sunt incidente prevederile art. 125¹ - „*Semnificația unor termeni și expresii*” pct. 24, din actul normativ mai sus menționat, care stipulează:

„24. *prestarea către sine are înțelesul prevăzut la art. 129 alin. (4).*”

precum și prevederile art. 129 alin. (1) și alin. (4) lit. b din actul normativ mai sus menționat, care precizează:

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

(4) Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:

b) serviciile care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit pentru uzul personal al angajaților săi sau pentru uzul altor persoane.”

Astfel, începând cu data de 01.01.2007, au fost menținute în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată serviciile care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit pentru uzul personal al angajaților săi sau pentru uzul altor persoane, în categoria prestărilor către sine.

Urmare celor prezentate mai sus, se reține că pentru serviciile de transport oferite în mod gratuit salariaților săi și membrilor de familie ai acestora, conform autorizațiilor și permiselor de călătorie achiziționate, SC .X. SA avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă.

Având în vedere că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri/servicii este condiționat de destinația acestora, în sensul ca acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și întrucât acordarea în mod gratuit de către SC .X. SA salariaților săi și membrilor de familie ai acestora a permiselor și autorizațiilor de călătorie, reprezintă operațiune impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv prestare de servicii efectuate cu plată, se reține că SC .X. SA are drept de deducere a TVA pentru serviciile de transport oferite în mod gratuit salariaților și membrilor de familie ai acestora, în interes personal, dar are și obligația colectării TVA pentru serviciile de transport în interes personal, în același sens fiind și punctul de vedere al direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimat într-o speță similară prin adresa nr. .X./ .X.2007.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./ .X.2012 se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de SC .X. SA reprezentând contravaloarea autorizațiilor de călătorie în interes personal pe căile ferate române, acordate de SC .X. SA salariaților săi, precum și contravaloarea permiselor de călătorie acordate membrilor de familie ai acestora, pe considerentul că aceste achiziții nu au fost destinate realizării de operațiuni impozabile.

Or, așa cum s-a reținut mai sus, prestările de servicii efectuate în mod gratuit de către o persoană impozabilă, în scopuri care nu au legătură cu activitatea sa economică pentru uzul personal al angajaților sai, reprezintă prestări de servicii efectuate cu plată cuprinse în sfera taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./ .X.2012, argumentele invocate de contestatar în susținerea acestei cauze, ținând cont de prevederile legale în materie citate mai sus, se reține că nu rezultă motivele pentru care organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de societate în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, raportându-se doar la o parte din temeiurile de drept existente, respectiv dacă acordarea în mod gratuit de către SC .X. SA salariaților săi și membrilor de familie ai acestora a permiselor și autorizațiilor de călătorie reprezintă operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, conform prevederilor art. 129 alin. (1), alin. (3) și alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele precizate mai sus, în speță devin incidente prevederile art.7 alin.(2), art.94 alin.(2) lit.a), art.105 alin.(1) din Ordonanța

Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și pct.102.1 din Normele metodologice de aplicarea a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, potrivit cărora organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

În consecință, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.6. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.” și **se va desființa Decizia de impunere nr. .X./ .X.2012** emisă de Administrația finanțelor publice .X. .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./ .X.2012 **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit decizia de impunere contestată, să reanalizeze dreptul de deducere a TVA aferentă contravalorii autorizațiilor de călătorie în interes personal pe căile ferate române acordate de SC .X. SA salariaților săi, precum și contravaloarii permiselor de călătorie acordate membrilor de familie ai acestora, la reanalizarea situației de fapt avându-se în vedere și celelalte argumente ale contestatoarei.

7. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SA are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente serviciilor de cazare și deplasare efectuate în favoarea unor salariați ai acesteia, în condițiile în care aceste servicii nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

În fapt, în perioada 2005 – 2007, SC .X. SA a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de cazare efectuate pentru participarea unor salariați, membri de sindicat, la o întâlnire între administrație și sindicate, la Conferința Națională a Federației Naționale a Sindicatelor .X. și la Consiliul reprezentativ al Federației Naționale a Sindicatelor .X. organizat la .X. și .X..

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei întrucât serviciile de cazare și deplasare au fost efectuate pentru persoane care s-au deplasat în numele Federației Naționale a Sindicatelor .X. și Uniunea Sindicatelor Independente .X. și nu al SC .X. SA.

În drept, sunt incidente prevederile art. 145 alin. (1), alin. (3) lit. a și alin. (8) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01.01.2005 - 31.12.2006, care precizează:

„(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.[...]

(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă; [...]

(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art. 155 alin. (4);”.

Începând cu data de 01.01.2007, art. 145 alin. (1), alin. (2) lit. a din același act normativ, stipulează:

„(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;”, iar potrivit art. 146 alin. (1) lit. a:

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”.

Astfel, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri/servicii este condiționat de destinația acestora, în sensul ca acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Totodată, pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul persoanei impozabile, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute expres la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că în perioada 2005 – 2007, SC .X. SA a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, înscrisă în facturile reprezentând contravaloarea serviciilor de cazare a unor salariați ai societății, membri de sindicat, la o întâlnire între administrație și sindicate, la Conferința Națională a Federația Națională a Sindicatelor .X. și la Consiliul reprezentativ al Federației Naționale a Sindicatelor .X. organizat la .X. și .X..

Având în vedere că serviciile de cazare au fost prestate pentru salariați, membri de sindicat, persoane care s-au deplasat în numele persoanelor juridice Federației Naționale a Sindicatelor .X. și Uniunea Sindicatelor Independente .X. și nu al SC .X. SA, se reține că serviciile achiziționate nu au fost destinate utilizării în scopul operațiunilor taxabile ale contestatarei.

În ceea ce privește argumentele SC .X. SA referitoare la faptul că TVA aferentă serviciilor în cauză este deductibilă întrucât acestea sunt deductibile la calculul profitului impozabil, iar prestarea s-a efectuat cu plată, acestea nu pot fi reținute întrucât dreptul de deducere a TVA este reglementat de art. 145 Titlul VI din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acest drept fiind condiționat de îndeplinirea cerințelor impuse de lege, referitoare la destinația achizițiilor, respectiv utilizarea în

folosul operațiunilor taxabile ale societății și justificarea acestor achiziții cu factura sau alt document legal care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute de lege.

Or, așa cum s-a reținut mai sus, serviciile de cazare nu au fost efectuate în vederea utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale SC .X. SA.

De asemenea, având în vedere cele de mai sus, nu pot fi reținute nici argumentele contestatarii referitoare la invocarea prevederilor „art. 90 din Contractul colectiv de muncă unic la nivel de ramură transporturi pentru anii 2008 – 2010, prevederile fiind similare și pentru perioada 2004 – 2007”, întrucât codul fiscal nu reglementează dreptul de deducere a TVA în funcție de prevederile contractului colectiv de muncă, respectiv de faptul că în ceea ce privește cheltuielile privind transportul și cazarea membrilor de sindicat la conferințele și congresele naționale acestea sunt suportate de către patronat, așa cum susține societatea, ci de destinația achizițiilor, respectiv utilizarea în folosul operațiunilor taxabile ale SC .X. SA.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale aplicabile în speță și documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevederi legale menționate în cuprinsul prezentei decizii la pct. 4 b) din prezenta decizie, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SA** împotriva Deciziei de impunere nr. .X./X.2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./X.2012, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

8. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și veniturile impozabile în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SA are obligația colectării TVA și majorării veniturilor impozabile, în cuantumul mai sus menționat, în condițiile în care nu a facturat beneficiarului CN .X. SA cota de profit de 3% care reprezintă o parte a contravalorii serviciilor informatice realizate conform Convenției nr. .X./X./12.02.2004.

În fapt, în data de 12.02.2004, între SC .X. SA și CN .X SA a fost încheiată Convenția nr. 1/1007 conform căreia, pentru realizarea obiectului

său de activitate, SC .X. SA a preluat de la regionalele .X., .X., .X. și .X., în perioada 01.02.2004 – 31.07.2004, un număr de .X. salariați.

Acești salariați au fost detașați de către regionalele .X. conform prevederilor art. 45 din Codul Muncii, „în funcții de execuție și coordonare, la filiala SC .X. SA ca prestatoare de servicii pentru infrastructura feroviară, operatori de transport marfă, călători, pentru derularea acestor activități care au fost programate, coordonate și monitorizate de reprezentanții regionalelor .X..”

Potrivit Convenției nr. .X/.X./12.02.2004, salarizarea personalului a fost realizată de SC .X. SA, potrivit art. 47 din Codul Muncii, în conformitate cu drepturile stabilite prin contractul colectiv de muncă al CN .X. SA. Cheltuielile materiale, inventarul gospodăresc și mijloacele fixe au fost asigurate de Regionalele .X., fiind specifice activității pe care o desfășoară.

De asemenea, potrivit convenției mai sus menționate, "facturarea prestărilor de servicii s-a realizat chenzinal, pe facturi fiind înscris: „servicii informatice conform Convenției nr. .X/.X./12.02.2004” și perioada la care se referă.

Valoarea prestărilor de servicii a fost stabilită pe baza situațiilor de lucrări întocmite de șefii de subunități de care aparțin salariații și a concentratoarelor lunare confirmate cu semnătura și ștampila directorilor regionali, avându-se în vedere valoarea retribuțiilor și contribuțiilor aferente acestora, la care s-a aplicat cota de profit de 3% potrivit prevederilor art. 3 din Hotărârea Guvernului nr. 706/2002 privind înființarea unor filiale ale Companiei Naționale .X. S.A.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada februarie – iulie 2004 SC .X. SA a emis către CN .X. SA facturi în valoare totală de .X. lei din care valoarea prestărilor de servicii în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei. Cheltuielile cu retribuțiile și contribuțiile aferente înregistrate în contabilitate au fost de .X. lei.

De asemenea, urmare verificării s-a constatat că potrivit art. 3 din Hotărârea Guvernului nr. 706/2002 privind înființarea unor filiale ale Companiei Naționale .X. S.A., societatea avea obligația practicării unei cote de profit de 3% aplicată asupra sumei de .X. lei, rezultând astfel că valoarea prestărilor de servicii ce trebuia facturată SC .X. SA în perioada februarie – iulie 2004 este de .X. lei ($.X. \text{ lei} + .X. \text{ lei} * 3\%$) și nu de .X. lei.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA nu a facturat prestări de servicii în sumă de .X. lei ($.X. \text{ lei} - .X. \text{ lei}$), fapt pentru care au stabilit în sarcina societății TVA colectată în sumă de .X. lei și au procedat la reîntregirea veniturilor impozabile ale societății cu suma de .X. lei.

În drept, referitor la faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, se rețin prevederile art. 134 alin. (1) – alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„(1) Faptul generator al taxei reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.

(3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că pentru livrările/prestările de servicii efectuate, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data la care are loc faptul generator.

Totodată, se reține că faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervin la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor.

În ceea ce privește baza de impozitare a TVA pentru operațiuni în interiorul țării, art. 137 alin. (1) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„(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 contrapartidă 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;”, iar potrivit art. 140 alin. (1) din același act normativ:

„(1) Cota standard a taxei pe valoarea adăugată este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru orice operațiune impozabilă care nu este scutită de taxa pe valoarea adăugată sau care nu este supusă cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, este constituită din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, iar cota standard a taxei pe

valoarea adăugată este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare astfel constituită.

În ceea ce privește impozitul pe profit, se reține că în speță sunt incidente prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(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.”

Pct.12 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care precizează:

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

Totodată, se rețin prevederile pct. 5.2 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse. [...]

Activitățile curente sunt orice activități desfășurate de o persoană juridică, ca parte integrantă a obiectului său de activitate, precum și activitățile conexe acestora.”

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

Totodată, se reține că în categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, respectiv orice activități desfășurate de o persoană juridică, ca parte integrantă a obiectului său de activitate, precum și activitățile conexe acestora.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, în vederea realizării de către SC .X. SA a serviciilor pentru infrastructura feroviară, operatori de transport marfă, călători, în baza Convenției nr. .X./X./12.02.2004, în perioada februarie – iulie 2004, aceasta a preluat de la CN .X. SA, respectiv de la regionalele de cale ferată .X., .X., .X. și .X., un număr de .X. salariați în funcții de execuție și coordonare.

De asemenea, în baza Convenției nr. .X./X./12.02.2004, în perioada februarie – iulie 2004, SC .X. SA a realizat prestări de servicii pentru CN .X. SA, respectiv „servicii informatice”.

Valoarea prestărilor de servicii a fost stabilită pe baza situațiilor de lucrări întocmite de șefii de subunități de care aparțin salariații și a concentratoarelor lunare confirmate cu semnătura și ștampila directorilor regionali, avându-se în vedere valoarea retribuțiilor și contribuțiilor aferente acestora, la care s-a aplicat cota de profit de 3% potrivit prevederilor art. 3 din Hotărârea Guvernului nr. 706/2002 privind înființarea unor filiale ale Companiei Naționale .X. S.A, care precizează:

„Atât timp cât .X. . este acționar majoritar, în relațiile contractuale dintre .X. . și societățile înființate potrivit art. 1 se va practica o cotă de profit de 3%, atât de către .X. ., cât și de filiale, cu respectarea prevederilor legale în vigoare.”, iar potrivit art. 1 din același act normativ:

„Se înființează filialele Companiei Naționale de .X. ".X. ." - S.A., prevăzute în anexa nr. 1, ca societăți comerciale pe acțiuni, denumite în continuare societăți.”, în anexa nr. 1 la poziția 2 fiind menționată SC .X. SA.

Se reține că în perioada februarie – iulie 2004 SC .X. SA a facturat CN .X. SA servicii în sumă totală de .X. lei, din care suma de .X. lei reprezintă valoarea prestărilor de servicii, iar suma de .X. lei reprezintă TVA aferentă, fără ca în suma totală facturată să fie cuprinsă și cota de profit de 3% potrivit prevederilor art. 3 din actul normativ mai sus menționat, și care a fost cuprinsă în valoarea prestărilor de servicii, conform Convenției nr. .X./X./12.02.2004.

Prin urmare, întrucât SC .X. SA avea obligația practicării unei cote de profit de 3% aplicată asupra sumei de .X. lei reprezentând cheltuielile salariale aferente salariaților detașați, valoarea prestărilor de servicii ce trebuia facturată de contestatar în perioada februarie – iulie 2004 este de .X. lei și nu de .X. lei.

În consecință, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina SC .X. SA, taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei și au procedat la reîntregirea veniturilor impozabile ale societății cu suma de .X. lei.

În ceea ce privește argumentele societății referitoare la faptul că a aplicat în mod corect cota de profit de 3% pentru toate serviciile prestate și în cazul tuturor facturilor emise și nu a putut identifica nici o situație în care cota de profit aplicată să nu fie în cuantum de 3%, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât nu sunt susținute cu documente din care să rezulte o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Deși societatea precizează că anexează în susținere „centralizatoarele cu calculul drepturilor bănești și celelalte contribuții, în baza cărora societatea a efectuat plățile și în baza cărora s-au efectuat înregistrările în contabilitate”, acestea nu au fost anexate și nu se regăsesc la dosarul cauzei.

De asemenea, referitor la argumentele societății cu privire la faptul că în raportul de inspecție fiscală și în anexele la acesta nu se pot identifica facturile avute în vedere de către organele de inspecție fiscală pentru care s-a constatat că societatea nu a calculat corect cota de 3%, acestea nu pot fi reținute întrucât așa cum rezultă din anexa nr. 15 la Raportul de inspecție fiscală nr. .X./X.2012, paginile 192, 193 vol. 1, organele de inspecție fiscală au prezentat situația cheltuielilor efectuate cu salariații detașați de la regionalele CN.X. SA, facturile în baza cărora au fost stabilite diferențele de plată cu privire la TVA, baza de impozitare și TVA colectată de societate, cât și baza de impozitare și TVA colectată de organele de inspecție fiscală și diferențele stabilite.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale aplicabile în speță și documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA colectată în sumă de .X. lei, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevederi legale menționate în cuprinsul prezentei decizii la pct. 4 b) din prezenta decizie, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SA** împotriva Deciziei de impunere nr. .X./X.2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. în baza Raportului de

inspecție fiscală nr. .X./X.2012, în ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și veniturile impozabile în sumă de .X. lei.**

9. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei și veniturile impozabile în sumă totală de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal SC .X. SA a procedat la stornarea unor facturi emise pentru diverse prestări de servicii, în condițiile în care aceste stornări nu sunt justificate cu documente, iar prestările de servicii efectuate au fost recepționate de beneficiari.

În fapt, urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în anii 2004 și 2006, SC .X. SA a procedat la stornarea unor facturi emise pentru diverse prestări de servicii.

De asemenea, s-a constatat că serviciile au fost efectuate de SC .X. SA și acceptate de beneficiari. Facturile inițiale au fost semnate de beneficiari și emise în baza devizelor de lucrări, documente de asemenea, semnate de beneficiari.

Întrucât societatea nu a prezentat documnetele care au stat la baza stornărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina SC .X. SA TVA colectată în sumă de .X. lei și au procedat la majorarea veniturilor impozabile ale societății cu suma de .X. lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în baza verificărilor și constatărilor efectuate de Curtea de Conturi și a măsurilor dispuse de aceasta, Regionalele .X. și .X. au solicitat SC .X. SA stornarea cotei de profit de 3% care potrivit convențiilor încheiate între cele două societăți reprezintă o parte a contravalorii serviciilor informatice efectuate și facturate către regionalele .X. SA și a TVA aferentă, înscrise în factura nr. .X./X.2003, respectiv în facturile emise în perioada 2003 – 2005.

Urmare acestor solicitări, contestatara a emis facturile de stornare nr. .X./X.2005 și nr. .X./X.2005, în valoare totală de .X. lei, din care baza de impozitare în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, respectiv .X. lei din care baza de impozitare în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei.

De asemenea, în luna decembrie 2005, SC .X. SA a emis o factură de stornare către Regionala .X. în valoare totală de .X. lei, din care baza de impozitare în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X lei. Societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală ca anexă la această factură de stornare un extras dintr-un raport al Curții de Conturi, în care se menționează că suma de .X. lei a fost încasată necuvenit.

Având în vedere :

- prevederile convențiilor încheiate de societate cu CN .X. SA în perioada 2003 – 2004, respectiv preluarea unor salariați de la regionale în

funcții de execuție și coordonare, realizarea unor prestări de servicii pentru CN .X. SA, respectiv „servicii informatice”, precum și stabilirea valorii acestor prestări de servicii pe baza situațiilor de lucrări întocmite de șefii de subunități de care aparțin salariații și a concentratoarelor lunare confirmate cu semnătura și ștampila directorilor regionali, avându-se în vedere valoarea retribuțiilor și contribuțiilor aferente acestora, la care s-a aplicat cota de profit de 3% potrivit prevederilor art. 3 din Hotărârea Guvernului nr. 706/2002 privind înființarea unor filiale ale Companiei Naționale .X. S.A,

- nota explicativă nr. .X./X./03.04.2009 dată în timpul inspecției fiscale de doamna .X., în calitate de administrator al societății, în care se precizează faptul că „activitățile realizate de salariații detașați de la CN .X. SA au fost realizate conform Dispoziției directorului general al CN .X. SA nr. .X./X.2003 privind exploatarea sistemului informatic integrat pentru calea ferată și Dispoziției nr. .X./X.2003 privind introducerea în exploatare a unor componente ale acestui sistem în conformitate cu obiectul de activitate al SC .X. SA”,

- situațiile de lucrări, cu recapitulatia respectivă, întocmite de șefii de subunități de care aparțin salariații detașați, concentratoarele lunare confirmate cu semnătura și ștampila directorilor regionali, ștatele de salarii și evidența contabilă aferentă activității desfășurate de personalul detașat,

organele de inspecție fiscală au constatat că activitatea desfășurată de salariații detașați a fost realizată, astfel că facturarea prestațiilor efectuate de aceștia, trebuia să cuprindă și cota de profit de 3%.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina SC .X. SA TVA colectată în sumă de .X. lei și au procedat la majorarea veniturilor impozabile ale societății cu suma de .X. lei.

În drept, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, referitor la ajustarea bazei de impozitare, art. 138 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, precizează :

„Ajustarea bazei de impozitare

Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată se ajustează în următoarele situații:

a) dacă au fost emise facturi fiscale și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea sau prețurile bunurilor livrate sau a serviciilor prestate;

c) în situația în care reducerile de preț, prevăzute la art. 137 alin. (3) lit. a), sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor, precum și în cazul majorării prețului ulterior livrării sau prestării;

d) contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului; ajustarea este permisă începând cu data de la care se declară falimentul;

e) în cazul în care cumpărătorii returnează ambalajele în care s-a expedit marfa, pentru ambalajele care circulă prin facturare.”

Potrivit art.160 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 25.08.2006, **”în situațiile prevăzute la art. 138, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se diminuează sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Documentele respective se vor înregistra în jurnalul de vânzări, respectiv de cumpărări, și vor fi preluate în deconturile întocmite de furnizor și, respectiv, de beneficiar, pentru perioada fiscală în care s-a efectuat ajustarea.”**

Aceleași prevederi legale au fost menținute și începând cu data de 26.08.2006, precizându-se în plus faptul că **„pentru operațiunile prevăzute la art. 138 lit. d), beneficiarii nu au obligația ajustării taxei deductibile.”**

Prin Normele metodologice de aplicare a art.138 din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 03.07.2005, la pct. 23 se precizează:

„23. (1) Ajustarea bazei de impozitare prevăzută de art. 138 din Codul fiscal este efectuată de furnizori/prestatori și se realizează potrivit prevederilor art. 160 alin. (2) din Codul fiscal. Beneficiarii au obligația să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial potrivit prevederilor pct. 50 alin. (6), numai pentru operațiunile de la art. 138 lit. a), b), c) și e) din Codul fiscal.

(2) În sensul art. 138 lit. b) din Codul fiscal, retururile de bunuri au același tratament ca și refuzurile parțiale sau totale privind cantitatea, calitatea sau prețurile bunurilor livrate sau a serviciilor prestate.”

Începând cu data de 04.07.2005, pct. 23 alin. (1) și alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a art.138 din Codul fiscal, precizează:

„(1) Ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, prevăzută la art. 138 lit. d) din Codul fiscal, este efectuată de furnizori/prestatori și este permisă numai în situația în care data declarării falimentului beneficiarilor intervine după data de 1 ianuarie 2004, inclusiv pentru facturile fiscale emise înainte de această dată, dacă contravaloarea

bunurilor livrate/serviciilor prestate ori taxa pe valoarea adăugată aferentă consemnată în aceste facturi nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului.[...]

(2) În sensul art. 138 lit. b) din Codul fiscal, returnurile de bunuri au același tratament ca și refuzurile parțiale sau totale privind cantitatea, calitatea sau prețurile bunurilor livrate sau a serviciilor prestate.”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii pot proceda la ajustarea bazei de impozitare, după ce au efectuat livrarea/prestarea în situațiile prevăzute la art. 138 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, situații în care furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii au obligația să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce și să le transmită beneficiarului.

În ceea ce privește impozitul pe profit, art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, precizează :

„(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.”

Potrivit pct. 12 și pct. 13 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. În cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv. Dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri. Veniturile și cheltuielile care stau la baza calculării profitului impozabil trebuie să fie înregistrate în evidența contabilă, în conformitate cu prevederile Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind luate în calcul orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

Dispozițiile legale mai sus menționate se coroborează cu cele ale pct. 7, alin. (4) – (6) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 425/1998 pentru aprobarea Normelor metodologice de întocmire și utilizare a formularelor tipizate, comune pe economie, care nu au regim special, privind activitatea financiară și contabilă, precum și a modelelor acestora, în vigoare până la data de 06.01.2005, care precizează:

„În cazul stornărilor, pe documentul inițial se menționează numărul și data notei de contabilitate prin care s-a efectuat stornarea operației, iar în nota de contabilitate de stornare se menționează documentele, data și numărul de ordine al operației care face obiectul stornării.

Corectarea înregistrărilor făcute în contabilitate se face numai pe baza notelor de contabilitate întocmite în acest scop [...].

Înregistrările în contabilitate se fac cronologic, prin respectarea succesiunii documentelor după data de întocmire sau de intrare a acestora în unitate și sistematic, în conturi sintetice și analitice, în conformitate cu regulile stabilite pentru fiecare formă de înregistrare.”

Aceleași prevederi legale au fost menținute și prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, în vigoare începând cu data de 07.01.2005.

Se reține că în anii 2004 și 2006, SC .X. SA a procedat la stornarea unor facturi emise pentru diverse prestări de servicii diminuând TVA colectată cu suma de .X. lei și veniturile impozabile cu suma de .X. lei.

De asemenea, în anul 2005 SC .X. SA a procedat la stornarea cotei de profit de 3% și a TVA aferentă, înscrisă în facturile emise către Regionalele .X., .X. și .X., reprezentând contravaloarea serviciilor informatice efectuate. Astfel, societatea contestatară a diminuat TVA colectată cu suma de .X. lei și veniturile impozabile cu suma de .X. lei.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală și documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că stornările mai sus

menționate au fost efectuate fără ca operațiunile realizate de SC .X. SA să se încadreze în una din situațiile prevăzute la art. 138 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, anterior precizat, contestatara neprezentând nici la data efectuării inspecției fiscale și nici ulterior în susținerea contestației documente prin care să justifice operațiunile de stornare.

De asemenea, se reține că societatea a procedat la diminuarea veniturilor impozabile fără să dețină documente care să justifice aceste stornări, respectiv refuzul la plată, documente prin care contractele de prestări servicii să fie reziliate sau modificate în parte cu referire la serviciile în cauză, anularea comenzii sau a documentelor prin care s-a solicitat inițial de către beneficiar prestarea serviciilor, iar în cazul facturii de stornare emisă ca urmare a faptului că factura inițială a fost trimisă beneficiarului, acesta să fie semnată de primire și implicit acceptată de beneficiarul serviciilor.

Mai mult, efectuarea de către societate a stornărilor în cauză nu este justificată având în vedere faptul că, în ceea ce privește serviciile care au făcut obiectul facturilor stornate în anii 2004 și 2006, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea au fost executate de SC .X. SA și acceptate de beneficiari. Facturile inițiale au fost semnate de către aceștia și emise în baza devizelor de lucrări, documente de asemenea, semnate de beneficiari.

De asemenea, în ceea ce privește facturile stornate în luna decembrie 2005, așa cum s-a reținut la situația de fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că activitatea desfășurată de salariații detașați a fost realizată, astfel că facturarea prestărilor efectuate de aceștia, trebuia să cuprindă și cota de profit de 3%.

În ceea ce privește argumentele societății referitoare la facturile stornate în anii 2004 și 2006:

Referitor la argumentul potrivit căruia faptul că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere că sumele provenite din facturile stornate, au fost înregistrate în contabilitate și au fost avute în vedere la determinarea TVA colectată care a fost înregistrată și declarată prin decontul de TVA și la determinarea bazei impozabile a impozitului pe profit, serviciile înscrise în facturile inițiale fiind refacturate la data de 30.06.2004, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât societatea nu a prezentat documente din care să rezulte cele susținute.

Astfel, deși prin contestație precizează că depune în susținere solicitările de stornare a facturilor transmise către CN .X. SA, acestea nu au fost anexate la dosarul cauzei.

Se reține că la dosarul cauzei societatea nu a anexat nici documente din care să rezulte faptul că au fost refacturate sumele înscrise în facturile menționate de aceasta și stornate urmare solicitării beneficiarului pe

motiv că pentru perioada ianuarie – iunie 2004 nu a încheiat un contract de prestări servicii, precum și faptul că sumele înscrise în acestea au fost cuprinse în factura nr. .X./X.2004.

De asemenea, argumentele societății referitoare la faptul că organele de inspecție fiscală nu au menționat facturile la care se face trimitere, neputând fi identificate operațiunile avute în vedere de acestea, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât în anexa nr. 15 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./X.2012, „facturi neacceptate la stornare”, existentă la dosarul cauzei la paginile 196 și 197, volumul 1, pentru anii 2004 și 2006 organele de inspecție fiscală au precizat facturile neacceptate la stornare.

Totodată, argumentele societății referitoare la faptul că „nu se precizează nici un temei care să înlăture aplicabilitatea prevederilor art. 138 și art. 160 din Codul fiscal”, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât în cauză operațiunile de stornare realizate de SC .X. SA nu se încadrează în nici una din situațiile prevăzute la art. 138 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, situație care să conducă la corectarea documentelor conform art. 160 din Codul fiscal. Așa cum s-a reținut mai sus, societatea nu a prezentat nici la data efectuării inspecției fiscale și nici ulterior în susținerea contestației documente prin care să justifice operațiunile de stornare ale facturilor emise pentru prestări de servicii acceptate de beneficiari.

În ceea ce privește argumentele contestatarii potrivit cărora organele de inspecție fiscală au avut în vedere atât facturile stornate în anii 2004 și 2006, dar și cele care au fost stornate în baza actelor întocmite de către Curtea de Conturi, fiind stabilită o bază de calcul suplimentară eronată, prin includerea de două ori a unor facturi la două puncte diferite din raport, dublându-se astfel atât baza de impozitare cât și debitul și accesoriile stabilite de plată, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât la stabilirea TVA în sumă de .X. lei și la majorarea veniturilor impozabile cu suma de .X. lei, organele de inspecție fiscală au avut în vedere facturile emise în anii 2004 și 2006 pentru diverse prestări de servicii, pentru care societatea nu a prezentat documentele care au stat la baza stornărilor efectuate.

La stabilirea TVA în sumă de .X. lei și la majorarea veniturilor impozabile cu suma de .X. lei, organele de inspecție fiscală au avut în vedere facturile emise și stornate de SC .X. SA în anul 2005 urmare solicitării beneficiarilor la care au fost întocmite rapoarte ale Curții de Conturi, și se referă la stornarea cotei de profit de 3%, aceste facturi fiind menționate la pagina 49 din raportul de inspecție fiscală.

Din compararea anexei nr. 15 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./X.2012, „facturi neacceptate la stornare” întocmită pentru facturile emise și stornate în anii 2004 și 2006, cu situația facturilor emise și stornate în anul 2005, se reține faptul că facturile în cauză nu au fost incluse atât în anexa nr. 15 cât și în situația mai sus menționată, așa cum susține societatea.

În ceea ce privește argumentele societății referitoare la facturile stornate în anul 2005:

Referitor la argumentele potrivit cărora justificarea stornărilor a fost realizată atât prin adresele de solicitare transmise de către Regionalele .X. , cât și de constatările Curții de Conturi prin care s-au trasat în sarcina regionalelor măsuri de recuperare a sumelor achitate nejustificat, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât verificările și constatările Curții de Conturi au fost efectuate la regionalele .X. și nu la SC .X. SA, iar potrivit art. 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Contribuabilul 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 decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

Așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei, în baza notelor explicative date în timpul inspecției fiscale și a documentelor prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că activitatea desfășurată de salariații detașați a fost realizată, astfel că, potrivit prevederilor Codului fiscal societatea avea obligația facturării prestărilor efectuate de aceștia, care trebuiau să cuprindă și cota de profit de 3%, potrivit convențiilor încheiate între părți.

Astfel, atât decizia de impunere contestată cât și raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii acesteia au fost motivate de organele de inspecție fiscală pe bază de probe și constatări proprii.

Prin urmare, se reține că operațiunile de stornare realizate de contestatară nu se încadrează în niciuna din situațiile prevăzute în mod expres pentru a justifica aceste operațiuni la art. 138 din Codul fiscal.

Mai mult, deși societatea invocă faptul că stornările au fost efectuate din dispoziția Curții de Conturi ca urmare a controlului efectuat la Regionalele .X. , din analiza extrasului raportului Curții de Conturi, anexat în susținerea cauzei de către contestatar, se reține că s-a dispus recuperarea prejudiciului de către regionale întrucât nu s-a confirmat necesitatea, realitatea și legalitatea detașărilor.

Regionalele .X. au înțeles să recupereze acest prejudiciu nu de la persoanele în cauză, ci prin solicitarea adresată către contestatar, de a emite facturi în roșu pentru sumele încasate necuvenit, procedură care nu putea fi aplicată de SC .X. SA atâta timp cât serviciile au fost efectiv prestate și au generat operațiuni taxabile.

Totodată, se reține că societatea nu a prezentat nici la data efectuării inspecției fiscale și nici ulterior în susținerea contestației documente care să justifice aceste stornări, respectiv refuzul la plată, documente prin care contractele de prestări servicii să fie reziliate sau modificate în parte cu referire la serviciile în cauză, anularea comenzii sau a documentelor prin care s-a solicitat inițial de către beneficiar prestarea serviciilor, iar în cazul facturii de stornare emisă ca urmare a faptului că factura inițială a fost trimisă beneficiarului, acesta să fie semnată de primire și implicit acceptată de beneficiarul serviciilor.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale aplicabile în speță și documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA colectată în sumă de **.X. lei** și au majorat veniturile impozabile ale societății cu suma de **.X. lei**, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SA** împotriva Deciziei de impunere nr. .X./X.2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./X.2012, în ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și majorarea veniturilor impozabile ale societății cu suma de .X. lei.**

10. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SA are obligația colectării TVA aferentă serviciilor de închiriere facturate către SN .X. SA, în condițiile în care a depus la organul fiscal teritorial notificarea prin care a optat pentru taxarea acestor operațiuni începând cu data de 01.01.2004.

În fapt, în baza contractului nr. .X./X.2003 și a actelor adiționale la acesta (ultimul act adițional fiind întocmit la data de 01.06.2007), contract

încheiat între SC .X. SA, în calitate de locator și SN .X. SA, în calitate de locator, contestatara a închiriat un spațiu situat în str. .X., nr. .X., deținut în proprietate.

Urmare verificării, s-a constatat că pentru aceste operațiuni de închiriere SC .X. SA a optat pentru aplicarea regimului de taxare începând cu data de 01.01.2004, prezentând organelor de inspecție fiscală „notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal”.

Întrucât s-a constatat că pentru serviciile de închiriere în cauză, pentru anumite perioade, SC .X. SA a emis facturi care nu conțin TVA aferentă, organele de inspecție fiscală, pentru lunile februarie, martie, mai, iunie, august – noiembrie 2007, au stabilit în sarcina societății TVA colectată în sumă de .X. lei.

În drept, art. 141 alin. (2) lit. k) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2004, precizează:

„(2) Alte operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată:

k) arendarea, concesiunea și închirierea de bunuri imobile, cu următoarele excepții:

1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. serviciile de parcare a vehiculelor;

3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate în bunurile imobile;

4. închirierea seifurilor;”, iar potrivit alin. (3) al aceluiași articol:

„(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. k), în condițiile stabilite prin norme.”

Începând cu data de 01.01.2007, potrivit art. 141 alin. (2) lit. e și alin. (3) din legea mai sus menționată stipulează:

„(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, cu următoarele excepții:

1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. închirierea de spații sau locații pentru parcare autovehiculelor;

3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;

4. închirierea seifurilor;

(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme.”

Potrivit pct. 42 alin. (3) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data 06.02.2004:

„Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pot opta pentru aplicarea regimului de taxare pentru orice operațiune prevăzută la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal. Opțiunea de aplicare a regimului de taxare se notifică organelor fiscale teritoriale pe formularul prevăzut în anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice și se aplică de la data înscrisă în notificare. În situația în care numai o parte dintr-un imobil este utilizată pentru realizarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal și se optează pentru taxarea acestora, în notificarea transmisă organului fiscal se va înscrie în procente partea din imobil destinată acestor operațiuni.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că închirierea este o operațiune scutită de taxa pe valoarea adăugată, iar în cazul în care se optează pentru taxarea acestei operațiuni, persoanele impozabile respectiv prestatorii trebuie să depună o notificare în acest sens la organul fiscal teritorial, taxarea operațiunii aplicându-se potrivit prevederilor legale în vigoare în anul 2004, de la data înscrisă în notificare, iar în situația în care numai o parte dintr-un imobil este utilizată pentru realizarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal și se optează pentru taxarea acestora, în notificarea transmisă organului fiscal se va înscrie în procente partea din imobil destinată acestor operațiuni.

Se reține că pentru închirierea spațiului situat în str. .X., nr. .X., SC .X. SA a optat pentru aplicarea regimului de taxare începând cu data de 01.01.2004, societatea prezentând organelor de inspecție fiscală „notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal”.

Astfel, contestatara avea obligația ca pentru serviciile de închiriere în cauză să emită facturi cu TVA și să procedeze la colectarea acesteia.

Or, așa cum rezultă din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./22.10.2012 și a documentelor anexate la dosarul cauzei, pentru o parte din serviciile în cauză SC .X. SA a emis facturi fără TVA, fapt pentru care organele de inspecție fiscală, pentru lunile februarie, martie, mai, iunie, august – noiembrie 2007, în mod legal au stabilit în sarcina societății TVA colectată în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește argumentele contestatarului referitoare la faptul că în anul 2004 a depus notificare la organul fiscal competent prin care a optat pentru taxarea operațiunii de închiriere pentru un procent de 10% din imobilul deținut, însă fără a avea în vedere contractele în derulare, ci doar perspectiva de a închiria în viitor alte spații din imobil, apreciate de societate în proporție de 10% din suprafața totală deținută, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

Potrivit Anexei nr. 1 la normele metodologice de aplicare a prevederilor titlului VI din Codul fiscal, „Notificare privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal”, aceasta cuprinde următoarele:

1. *Denumirea solicitantului*
2. *Codul fiscal de plătitor de TVA*
3. *Adresa*
4. *Data de la care optați pentru taxare*
5. *Bunurile imobile pentru care se aplică opțiunea (adresa completă, denumirea bunului imobil, dacă este cazul, procentul din bunul imobil, dacă este cazul).*

Prin urmare, formularul prevăzut în anexa nr. 1 la normele metodologice de aplicare a prevederilor titlului VI din Codul fiscal, se completează cu data de la care se optează pentru taxare și cu bunurile imobile pentru care se aplică opțiunea sau procentul din bunul imobil, și nu doar pentru „perspectiva de a închiria în viitor alte spații din imobil”, fără să fie menționată o dată certă de la care se notifică opțiunea de taxare.

Mai mult, așa cum s-a reținut mai sus, societatea a depus la organul fiscal competent „notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal”, prin care a optat pentru aplicarea regimului de taxare începând cu data de 01.01.2004, pentru imobilul situat în str. .X., nr. .X., care a făcut obiectul contractului de închiriere nr. .X./X.2003 și a actelor adiționale la acesta.

Referitor la argumentele societății cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală aveau obligația de a verifica dacă prin actele adiționale s-a prevăzut că operațiunea de închiriere va fi supusă taxării, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât opțiunea privind taxarea operațiunilor de închiriere se notifică organelor fiscale competente, conform prevederilor legale și nu prin contractele de închiriere sau actele adiționale la acestea încheiate între părți.

Mai mult, societatea și-a exprimat această opțiune prin depunerea notificării privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal, iar în cursul anului 2007 a emis și facturi cu TVA pentru operațiunea de închiriere imobile.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale aplicabile în speță și documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA colectată în sumă de **.X. lei** fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SA** împotriva Deciziei de impunere nr. .X./X.2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./X.2012, în ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

11. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu serviciile de cazare și deplasare efectuate în favoarea unor salariați ai SC .X. SA, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă acestea sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit, în condițiile în care aceste servicii nu au fost destinate realizării de venituri impozabile.

În fapt, în perioada 2004 – 2006, societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu deplasarea și cazarea unor salariați, membri de sindicat, în vederea participării acestora la o întâlnire între administrație și sindicate, la Conferința Națională a Federației Naționale a Sindicatelor .X. și la Consiliul reprezentativ al Federației Naționale a Sindicatelor .X. organizat la .X. și .X..

Cheltuielile în cauză, în sumă totală de .X. lei, au fost considerate de SC .X. SA deductibile la calculul profitului impozabil și implicit a

impozitului pe profit și au fost înregistrate în evidența contabilă în baza ordinelor de deplasare și a facturilor reprezentând contravaloarea unor servicii de cazare.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere pentru cheltuielile în sumă totală de .X. lei întrucât serviciile de cazare și deplasare au fost efectuate pentru persoane care s-au deplasat în numele Federației Naționale a Sindicatelor .X. și Uniunea Sindicatelor .X. – .X.” și nu al SC .X. SA, nefiind astfel destinate realizării de venituri impozabile ale societății.

În drept, sunt incidente prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

„(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.

În conformitate cu prevederile pct. 22 din Hotărârea Guvernului nr. 44 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că la calculul profitului impozabil sunt considerate deductibile cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor.

Se reține că, în perioada 2004 – 2006, societatea a înregistrat cheltuieli cu deplasarea și cazarea unor salariați, membri de sindicat, în vederea participării acestora la o întâlnire între administrație și sindicate, la Conferința Națională a Federației Naționale a Sindicatelor .X. și la Consiliul reprezentativ al Federației Naționale a Sindicatelor .X. organizat la .X. și .X..

Or, cheltuielile cu deplasarea și cazarea unor salariați sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai în condițiile în care serviciile achiziționate sunt necesare societății în vederea desfășurării activității producătoare de venituri.

Având în vedere că serviciile cu deplasarea și cazarea au fost prestate pentru salariați care s-au deplasat în numele persoanelor juridice Federația Națională a Sindicatelor .X. și Uniunea Sindicatelor Independente .X. și nu al SC .X. SA, se reține că serviciile în cauză nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În ceea ce privește argumentele SC .X. SA referitoare la invocarea prevederilor art. 21 alin. (3) lit. c din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

c) *cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Legii nr. 53/2003 - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare. Întră sub incidența acestei limite, cu prioritate, [...], precum și alte cheltuieli efectuate în baza contractului colectiv de muncă. [...]”*

acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât din documentele anexate la dosarul cauzei a rezultat că aceste servicii nu au fost achiziționate în vederea realizării de venituri impozabile, iar societatea nu a justificat necesitatea efectuării acestor cheltuieli.

Referitor la susținerea societății potrivit căreia organele de inspecție fiscală, pentru anul 2007, au calculat impozit pe profit și accesorii aferente pentru aceste cheltuieli, în condițiile în care în acest an SC .X. SA a înregistrat pierdere fiscală, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./X.2012 (paginile 66 și 67) care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, pentru anul 2007 organele de inspecție fiscală au dispus diminuarea pierderii fiscale cu suma totală de .X. lei, în această sumă fiind incluse și cheltuielile cu deplasarea și cazarea în sumă de .X. lei aferente anului 2007.

Prin urmare, pentru anul 2007 organele de inspecție fiscală nu au stabilit în sarcina SC .X. SA impozit pe profit, ci măsura de diminuare a pierderii fiscale.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale aplicabile în speță și documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere pentru cheltuielile în sumă de .X. lei, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevederi legale menționate în cuprinsul prezentei decizii la pct. 4 b) din prezenta decizie, **se va respinge**

ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr. .X./X.2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./X.2012, în ceea ce privește cheltuielile în sumă de .X. lei.

12. În ceea ce privește veniturile impozabile în sumă totală de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SA are obligația reîntregirii veniturilor impozabile aferente anului 2005 cu suma penalităților de întârziere calculate pentru neachitarea în termenele contractuale a contravalorii facturilor emise către diverși clienți, în condițiile în care acestea reprezintă pentru societate venituri impozabile.

În fapt, în data de 01.01.2005, între SC .X. SA, în calitate de furnizor și SN .X. SA, în calitate de beneficiar, a fost încheiat contractul nr. .X., având ca obiect furnizarea „Serviciului pe rețeaua .X., pe bază de abonament lunar, conform descrierilor tehnice specificate în Anexa 2”.

În baza acestui contract, SC .X. SA a emis facturi reprezentând contravaloarea serviciilor mai sus menționate, care nu au fost în totalitate achitate de beneficiar în termenul prevăzut la pct. 5.2 din contract care prevede faptul că „*plata facturii se va efectua în lei în contul furnizorului prin virament bancar în maxim 30 zile de la primirea facturii, dată ce reprezintă scadența plății*”.

Având în vedere și prevederile pct. 8.3 din contractul în cauză, potrivit căruia „*nerespectarea în termen de 30 de zile de la data scadenței a obligațiilor asumate în prezentul contract atrage o penalizare de 0,06% pe zi din valoarea obligației contractuale neexecutate sau executate cu întârziere*”, pentru facturile emise și neîncasate în termenul prevăzut în contract, SC .X. SA a calculat penalități de întârziere în sarcina SN .X. SA întocmind în acest sens un „Scadențar Sold – facturi – client în ordinea nr. de zile de penalizare, până la data 31.12.2005”, în baza căruia a fost întocmită factura nr. .X./X.2006, în valoare de .X. lei, refuzată la plată de către beneficiar și returnată contestatarei.

De asemenea, pentru facturile emise și neîncasate în termenul prevăzut în contractul nr. .X./01.01.2005, SC .X. SA a calculat penalități de întârziere în sarcina SN .X. SA și a întocmit factura nr. .X./15.02.2006 în valoare de .X. lei.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit aferent anului

2005, contravaloarea penalităților contractuale în sumă totală de .X. lei (.X. lei + .X. lei), înregistrate de contestatară la 31.12.2005, a fost considerată de SC .X. SA venit neimpozabil.

Având în vedere prevederile art. 19 alin. (1) și art. 20 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție au procedat la includerea sumei de .X. lei la calculul bazei impozabile a impozitului pe profit, ca venit impozabil.

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

„(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.”, iar potrivit pct.12 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Totodată, se rețin prevederile pct. 5.2 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2005, care stipulează:

„În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse. [...]

Activitățile curente sunt orice activități desfășurate de o persoană juridică, ca parte integrantă a obiectului său de activitate, precum și activitățile conexe acestora.”

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal,

din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar veniturile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, se reține că în categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, respectiv orice activități desfășurate de o persoană juridică, ca parte integrantă a obiectului său de activitate, precum și activitățile conexe acestora.

Se reține că urmare neîncasării facturilor reprezentând contravaloarea serviciilor care au făcut obiectul contractului nr. .X./01.01.2005, SC .X. SA, în calitate de furnizor, în baza prevederilor pct. 5.2 și pct. 8.3 din contract, referitoare la plata facturilor și la termenul prevăzut pentru efectuarea acestora, precum și la penalitățile de întârziere ce vor fi calculate în situația nerespectării obligațiilor asumate prin contract, a emis către SN .X. SA, în calitate de beneficiar, facturile nr. .X./15.02.2006 în valoare de .X. lei și nr. .X./15.02.2006 în valoare de .X. lei, care au avut ca obiect „c/v penalități aferente facturilor existente în sold calculate până la data de 31.12.2005”, considerate de societate venituri neimpozabile la calculul profitului impozabil.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, precum și cele ale pct. 2.5 Secțiunea 2 “Principii contabile” din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 306/2002, cu modificările și completările ulterioare, mai sus menționat, care precizează:

„2.5. - Principiul independenței exercițiului. Se vor lua în considerare toate veniturile și cheltuielile corespunzătoare exercițiului financiar pentru care se face raportarea, fără a se ține seama de data încasării sumelor sau a efectuării plăților”, se reține că înregistrarea în evidența contabilă a veniturilor sau cheltuielilor nu este condiționată de încasarea sau plata efectivă a acestora ci de apartenența veniturilor sau cheltuielilor la exercițiul financiar în care se produc tranzacțiile care au generat veniturile sau cheltuielile în cauză.

Față de cele invocate mai sus se reține că, potrivit prevederilor legale aplicabile în speță în perioada supusă inspecției fiscale, SC .X. SA avea obligația de a înregistra ca venituri impozabile penalitățile calculate pentru neachitarea în termen a facturilor reprezentând contravaloarea serviciilor prestate conform contractului nr. .X./01.01.2005, necondiționat de încasarea acestor penalități.

Totodată se reține ca penalitățile pentru neachitarea la termen a facturilor în cauză se evaluează în contul 758 "Alte venituri din exploatare",

cu ajutorul caruia, potrivit Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 306/2002, „se ține evidența veniturilor realizate din alte surse decât cele nominalizate în conturile distincte de venituri ale activității de exploatare.

În creditul contului 758 "Alte venituri din exploatare" se înregistrează:

[...]

- valoarea amenzilor despăgubirilor și penalităților datorate de terți (461);”

Având în vedere cele de mai sus, faptul că prin contractul nr. .X./01.01.2005 au fost stabilite toate elementele pentru calcularea și facturarea penalităților pentru neachitarea la termen a facturilor emise în baza acestui contract, se reține ca penalitățile contractuale în cauză constituie venit care se înregistrează în conturile de venituri independent de încasarea acestora.

În ceea ce privește argumentele contestatarii referitoare la faptul că potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, la data de 30.09.2006 și implicit în luna decembrie 2006, suma a fost înregistrată ca venit impozabil, condiții în care a fost avută în vedere la stabilirea bazei impozabile a impozitului pe profit, operand o dublare a bazei impozabile, acestea nu pot fi avute în vedere la soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

Așa cum rezultă din Registrul de evidență fiscală întocmit pentru trimestrele III și IV 2006, anexate în copie la dosarul cauzei, în luna septembrie 2006, societatea a înregistrat la “Închidere alte venituri din exploatare” suma de “-.X. lei”, suma care este formata din “-.X. lei” reprezentând penalitati contractuale și .X. lei reprezentand rulajul cumulat al acestui cont la 30.09.2006.

Prin efectuarea în luna decembrie 2006 a înregistrării contabile 411 “Clienți” = 758 “Alte venituri din exploatare” suma de .X. lei nu se mai regăsește în contul 758 și implicit nici în contul 121 “Profit și pierdere”, contul 758 având la 31.12.2006 un rulaj total de .X. lei.

De asemenea, se reține că așa cum rezultă din Registrul de evidență fiscală întocmit pentru trimestrul IV 2006, la calculul impozitului pe profit suma de .X. lei nu se regăsește la venituri impozabile.

Astfel, rezultă că penalitățile de întârziere în sumă de .X. lei nu sunt înregistrate pe venituri în anul 2006, acestea fiind considerate de societate venituri neimpozabile în anul 2005, așa cum rezultă din “Situația principalilor indicatori economico – financiari la 31.12.2005” (pagina 55 din raportul de inspecție fiscală).

De asemenea, în ceea ce privește argumentele societății referitoare la operațiunile de stornare efectuate și la faptul că factura nr. .X./11.12.2007, în valoare de .X. lei, a fost stornată în mod corect prin factura nr. .X./21.12.2007, acestea nu pot fi avute în vedere la soluționarea favorabilă a contestației întrucât factura nr. .X./11.12.2007, neacceptată la stornare de către organele de inspecție fiscală, a făcut obiectul Dispoziției de măsuri nr. .X./X..2012 prin care s-a dispus majorarea bazei de impozitare a profitului impozabil cu veniturile în sumă de .X. lei reprezentând penalități contractuale, dispoziție transmisă spre competență soluționare Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr. .X./X.2013.

Totodată, referitor la argumentele societății cu privire la faptul că în anul 2009, SC .X. SA a achitat suma de .X. lei cu titlu de impozit pe profit aferent operațiunilor în cauză, iar organele de inspecție fiscală au calculat accesorii până la finalizarea inspecției fiscale, fără a lua în considerare plățile efectuate, acestea nu pot fi avute în vedere la soluționarea favorabilă a contestației întrucât așa cum rezultă din anexele nr. 4 și nr. 17 la raportul de inspecție fiscală, la stabilirea accesoriilor aferente impozitului pe veniturile din salarii și a accesoriilor aferente impozitului pe profit, organele de inspecție fiscală au avut în vedere plățile efectuate de societate în contul obligațiilor principale.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale aplicabile în speță și documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au majorat veniturile impozabile ale societății cu suma de **.X. lei**, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevederi legale menționate în cuprinsul prezentei decizii la pct. 4 b) din prezenta decizie, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SA** împotriva Deciziei de impunere nr. .X./X..2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./X.2012, în ceea ce privește veniturile impozabile în sumă de **.X. lei**.

13. În ceea ce privește veniturile impozabile în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal SC .X. SA a înregistrat aceste venituri la data de 31.12.2005, în condițiile în care cheltuielile cu realizarea produsului software ".X." au fost efectuate în perioada ianuarie 2004 – decembrie 2005, fiind astfel

creat un decalaj între momentul înregistrării cheltuielilor și cel al înregistrării veniturilor.

În fapt, SC .X. SA a efectuat în perioada ianuarie 2004 – decembrie 2005, cheltuieli în valoare de .X. lei pentru realizarea produsului software ".X."

În data de 31.12.2005, societatea a înregistrat suma de .X. lei în debitul contului 345 "Produse finite" în corespondență cu contul 711 "Variația stocurilor".

Având în vedere că SC .X. SA a înregistrat în evidența contabilă cheltuielile aferente executării acestor lucrări fără a folosi contul 711 "Variația stocurilor", fiind astfel creat un decalaj între momentul înregistrării cheltuielilor și cel al înregistrării veniturilor, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea bazei impozabile a impozitului pe profit, prin includerea la venituri a sumei corespunzătoare cheltuielilor efectuate.

În drept, art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în formă aplicabilă începând cu data de 01.01.2005 precizează:

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

Pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, date în explicitarea prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează :

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

Potrivit prevederilor legale de mai sus, se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri. Veniturile și cheltuielile care stau la baza calculării profitului impozabil trebuie să fie înregistrate în evidența contabilă, în conformitate cu prevederile Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind luate în

calcul orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

Potrivit pct. 5.3 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, în vigoare până la data de 31.12.2005:

“5.3 - Veniturile din activități curente se pot regăsi sub diferite denumiri, cum ar fi: vânzări, comisioane, dobânzi, dividende.

Contabilitatea veniturilor se ține pe categorii de venituri, după natura lor, astfel:

a) venituri din exploatare, care cuprind:

Variația stocurilor de produse finite și în curs de execuție pe parcursul perioadei reprezintă o corecție a cheltuielilor de producție pentru a reflecta faptul că fie producția a mărit nivelul stocurilor, fie vânzările suplimentare au redus nivelul stocurilor.

Veniturile din producția stocată se înscriu, alături de celelalte venituri, în contul de profit și pierdere, cu semnul plus (sold creditor) sau minus (sold debitor):

- venituri din producția de imobilizări, reprezentând costul lucrărilor și cheltuielile efectuate de unitate pentru ea însăși, care se înregistrează ca active imobilizate corporale și necorporale;

- venituri din subvenții de exploatare, reprezentând subvențiile pentru acoperirea diferențelor de preț și pentru acoperirea pierderilor, precum și alte subvenții (finanțarea activității de cercetare și alte finanțări) de care beneficiază unitatea;

- alte venituri din exploatarea curentă, cuprinzând veniturile din creanțe recuperate și alte venituri din exploatare;”.

Totodată, în speță se rețin și prevederile legale referitoare la principiul independenței exercițiului, respectiv pct. 2.5 Secțiunea 2 “Principii contabile” din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 306/2002, cu modificările și completările ulterioare, mai sus menționat, care precizează:

„2.5. - Principiul independenței exercițiului. Se vor lua în considerare toate veniturile și cheltuielile corespunzătoare exercițiului financiar pentru care se face raportarea, fără a se ține seama de data încasării sumelor sau a efectuării plăților”.

Prin urmare, la calculul profitului impozabil se iau în considerare veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, inclusiv veniturile din producția stocată ce se înscriu, alături de celelalte venituri, în contul de profit și pierdere, cu semnul plus (sold creditor) sau minus (sold debitor).

Totodată, se reține că potrivit funcționii conturilor reglementate la Capitolul 5 Norme metodologice de utilizare a conturilor contabile din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 306/2002, cu modificările și completările ulterioare:

- cu ajutorul contului **332 "Lucrări și servicii în curs de execuție"**, „se ține evidența lucrărilor și serviciilor în curs de execuție existente la sfârșitul perioadei.

În debitul contului 332 "Lucrări și servicii în curs de execuție" se înregistrează:

- valoarea la cost de producție a lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la sfârșitul perioadei (711).

În creditul contului 332 "Lucrări și servicii în curs de execuție" se înregistrează:

- scăderea din gestiune a valorii lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la începutul perioadei următoare (711).

Soldul contului reprezintă valoarea la cost de producție a lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la sfârșitul perioadei."

- cu ajutorul contului **711 "Variația stocurilor"**, „se ține evidența costului de producție al producției stocate, precum și variația acesteia.

În creditul contului 711 "Variația stocurilor" se înregistrează:

- la sfârșitul perioadei (lunar) costul produselor, lucrărilor și serviciilor în curs de execuție (331, 332);

- costul de producție sau prețul de înregistrare al semifabricatelor, produselor finite și produselor reziduale obținute, la finele perioadei, precum și diferențele între prețul prestabilit și costul de producție aferent (341, 345, 346, 348);

- costul de producție sau prețul de înregistrare al animalelor și păsărilor obținute din producție proprie și diferențele de preț aferente (361, 368).

În debitul contului 711 "Variația stocurilor" se înregistrează:

- reluarea produselor, lucrărilor și serviciilor în curs de execuție, la începutul perioadei (331, 332);

- costul de producție sau prețul de înregistrare al semifabricatelor, produselor finite, produselor reziduale, animalelor și păsărilor vândute, constatate lipsă la inventariere, precum și diferențele de preț aferente (341, 345, 346, 348, 361, 368)."

Prevederile legale mai sus menționate se coroborează cu cele ale pct. 23 din Ordinul ministrului finanțelor nr. 2388/1995 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii patrimoniului, în vigoare până la data de 12.12.2004, care precizează:

„23. În cazul producției în curs de execuție se inventariază atât produsele care nu au trecut prin toate fazele (stadiile) prelucrării impuse de procesul tehnologic de producție, cât și produsele care, deși au fost terminate, nu au trecut toate probele de recepționare tehnică sau nu au fost completate cu toate piesele și accesoriile lor.

În cadrul producției în curs de execuție se cuprind, de asemenea, lucrările și serviciile, precum și studiile în curs de execuție sau neterminate.”

Aceste prevederi legale au fost menținute și prin pct. 25 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, în vigoare începând cu data de 13.12.2004.

Prin urmare, potrivit reglementărilor legale precizate mai sus, rezultă că societățile comerciale sunt obligate să înregistreze în contabilitate toate bunurile materiale pe care le dețin. Astfel, se inventariază la sfârșitul perioadei lucrările în curs de execuție și se efectuează înregistrarea contabilă:

332 "Lucrări și servicii în curs de execuție" = 711 " Variația stocurilor".

La începutul perioadei următoare se evidențiază reluarea în fabricație a lucrării respective prin efectuarea înregistrării contabile, pentru că aceste venituri aparțin perioadei precedente și nu trebuie să mărească artificial veniturile din perioada curentă:

711 "Variația stocurilor" = 332 "Lucrări și servicii în curs de execuție“.

În consecință, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la recalcularea bazei impozabile a profitului impozabil, prin includerea la venituri, la sfârșitul fiecărei perioade, a sumei corespunzătoare cheltuielilor efectuate în fiecare lună în vederea realizării produsului software ".X." întrucât valoarea totală a acestor venituri a fost înregistrată în evidențele contabile într-o singură lună, respectiv decembrie 2005 și nu pe parcursul realizării acestui produs, fapt care a condus la un decalaj între momentul înregistrării cheltuielilor și cel al înregistrării veniturilor.

În ceea ce privește argumentele societății referitoare la faptul că pentru produsul realizat nu se putea dispune înregistrarea în contabilitate în corespondență cu contul 711 "Variația stocurilor" întrucât până la data de 31.12.2005 când a fost efectuată această înregistrare, nu a existat un produs finalizat care să poată fi recepționat, acestea nu pot fi avute în vedere în soluționarea favorabilă a contestației întrucât societatea avea obligația să înregistreze în contul 332 "Lucrări și servicii în curs de execuție", valoarea lucrărilor și serviciilor în curs de execuție existente la sfârșitul perioadei.

Totodată, se reține că societatea nu a respectat principiul calculației costurilor prevăzut la pct. 2.1 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, respectiv:

„5. Delimitarea cheltuielilor privind producția finită de cheltuielile aferente producției în curs de execuție. Acest principiu este valabil pentru acele unități productive a căror producție se prezintă parțial la sfârșitul perioadei de gestiune în diverse stadii de transformare, cantitatea și valoarea acestuia fiind diferită de la o perioadă de gestiune la alta”.

Acest principiu este aplicabil în speță întrucât așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei, realizarea programului respectiv s-a prezentat parțial la sfârșitul perioadei de gestiune în diverse stadii de transformare, cantitatea și valoarea acestuia fiind diferite de la o perioadă de gestiune la alta, iar veniturile aferente au fost înregistrate în evidențele contabile într-o singură lună, respectiv decembrie 2005 și nu pe parcursul realizării acestui produs, fapt care a condus la un decalaj între momentul înregistrării cheltuielilor și cel al înregistrării veniturilor.

Totodată, se reține că argumentele societății cu privire la faptul că până la data de 31.12.2005 nu se putea cunoaște dacă programul realizat va fi vândut sub formă de produs sau servicii către beneficiarul soft-ului, nu înseamnă că până la sfârșitul fiecărei luni nu trebuia înregistrat costul aferent.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale aplicabile în speță și documentele anexate la dosarul cauzei, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr. .X./X .2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./X .2012, pentru veniturile impozabile în sumă de .X. lei.

14. În ceea ce privește veniturile impozabile în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă urmare emiterii în luna decembrie 2005 a facturii nr. .X. reprezentând recuperarea contravaloarii unui mijloc fix lipsă în gestiune, SC .X. SA avea obligația reîntregirii veniturilor impozabile aferente anului 2005 cu

această sumă, în condițiile în care nu a înregistrat ca și cheltuială nedeductibilă valoarea rămasă neamortizată a acestui mijloc fix.

În fapt, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2005, SC .X. SA a recuperat contravaloarea unui mijloc fix lipsă în gestiune, emițând în acest sens, în luna decembrie 2005, factura nr. .X. în valoare de .X. lei. La calculul profitului impozabil, această sumă a fost considerată de societate venit neimpozabil.

În baza prevederilor art. 19 alin. (1) și art.20 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei înscrisă în factura nr. .X. reprezintă venit impozabil la calculul profitului impozabil.

În drept, art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în formă aplicabilă începând cu data de 25.07.2005 precizează:

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

Pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, date în explicitarea prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează :

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

Totodată, se rețin prevederile pct. 5.2 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunii, care stipulează:

„În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse. [...]”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și

cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri. Veniturile și cheltuielile care stau la baza calculării profitului impozabil trebuie să fie înregistrate în evidența contabilă, în conformitate cu prevederile Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind luate în calcul orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

Având în vedere cele de mai sus, precum și documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că urmare recuperării în luna decembrie 2005 a contravalorii unui mijloc fix lipsă în gestiune și emiterii, în aceeași lună, a facturii nr. .X. în valoare de .X. lei, SC .X. SA avea obligația să înregistreze această sumă ca venit impozabil la calculul profitului impozabil.

În ceea ce privește argumentul societății referitor la faptul că la momentul constatării lipsei din gestiune a mijlocului fix a procedat la scoaterea din evidența contabilă a acestuia și a înregistrat în continuare ca și cheltuială nedeductibilă valoarea rămasă neamortizată, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

Prin adresa nr. .X./X..2013, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat Direcției generale regionale a finanțelor publice .X. să comunice dacă la stabilirea profitului impozabil organele de inspecție fiscală au avut în vedere și cheltuielile cu amortizarea mijlocului fix încauză.

Urmare acestor solicitări, prin adresa nr. .X./X..2013, Direcția generală regională a finanțelor publice .X. precizează că potrivit registrului de evidență fiscală întocmit de SC .X. SA la data de 31.12.2005, anexat în copie la dosarul cauzei, societatea nu a înregistrat ca și cheltuială nedeductibilă valoarea rămasă neamortizată a mijlocului fix lipsă în gestiune.

Astfel, se reține că la calculul profitului impozabil societatea a înregistrat cheltuieli nedeductibile în sumă totală de .X. lei reprezentând amenzi, majorări, penalități.

În evidența contabilă societatea a înregistrat cheltuielile nedeductibile în contul 658 "Alte cheltuieli de exploatare", la data de 31.12.2005 acest cont înregistrând un rulaj total în sumă de .X. lei. Diferența de .X. lei între rulajul total al acestui cont și cheltuielile nedeductibile (.X. lei – .X. lei) avută în vedere la calculul impozitului pe profit la 31.12.2005 reprezintă cheltuieli de școlarizare și alte cheltuieli deductibile.

Totodată, se reține că așa cum rezultă din Situația principalilor indicatori economico – financiari la 31.12.2005, (pagina 55 din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./X.2012), la determinarea profitului impozabil societatea a înregistrat cheltuieli nedeductibile în sumă totală de .X. lei, din care cheltuieli cu impozitul pe profit în sumă de .X. lei și cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei.

De asemenea, referitor la argumentul societății cu privire la faptul că valoarea recuperată nu este impozabilă în condițiile în care se circumscrie

în valoarea rămasă neamortizată și înregistrată ca și cheltuială nedeductibilă în evidența contabilă, în caz contrar, conform constatărilor organelor de inspecție fiscală, s-ar dubla baza de impozitare, prin înregistrarea valorii bunului ca o cheltuială nedeductibilă și ulterior prin înregistrarea contravalorii acestuia ca venit impozabil, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât prin utilizarea acestui tratament fiscal, suma de .X. lei nu a fost cuprinsă în baza de impozitare.

Astfel, așa cum rezultă din adresa nr. .X./X.2013, la diferența dintre venituri și cheltuieli societatea a adunat suma de .X. lei ca și cheltuială nedeductibilă și a scăzut aceeași sumă ca venit neimpozabil.

Se reține că argumentele mai sus menționate nu sunt susținute de societate cu documente din care să rezulte o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale aplicabile în speță și documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au majorat veniturile impozabile ale societății cu suma de **.X. lei**, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevederi legale menționate în cuprinsul prezentei decizii la pct. 4 b) din prezenta decizie, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SA** împotriva Deciziei de impunere nr. .X./X .2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./X .2012, în ceea ce privește veniturile impozabile în sumă de **.X. lei**.

*
* *

În concluzie, având în vedere că la pct. 2, pct. 8, pct. 9, pct. 11, pct. 12, pct. 13 și pct. 14 din prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată și nemotivată contestația formulată de SC .X. SA având ca obiect cheltuieli în sumă totală de .X. lei și venituri în sumă totală de .X. lei, cheltuieli și venituri care au condus la stabilirea impozitului pe profit în sumă de **.X. lei**, se va respinge **ca neîntemeiată și nemotivată contestația formulată de SC .X.SA** împotriva Deciziei de impunere nr. .X./X.2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./X.2012, în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de **.X. lei**.

15. În ceea ce privește accesoriile în sumă totală de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată:

a) La pct. 2 din prezenta decizie a fost respinsă ca nemotivată contestația formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr. .X./X .2012, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei.

b) La pct. 4 și pct. 6 din prezenta decizie a fost desființată Decizia de impunere nr. .X./X .2012, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei.

c) La pct. 5 și pct 7 – 10 din prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X.SA împotriva Deciziei de impunere nr. .X./X .2012, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei.

d) În ceea ce privește accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi de prestări servicii emise ulterior datei la care au fost efectuate acestea sau datei la care au fost întocmite situațiile de lucrări, ori, după caz, datei acceptării de către beneficiar a situațiilor de lucrări, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SA datorează aceste accesorii, în condițiile în care exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data prestării serviciilor cu excepțiile prevăzute de lege.

În fapt, pentru o parte din prestările de servicii efectuate atât în baza contractelor cât și a comenzilor, SC .X. SA a emis facturi și a colectat TVA ulterior datei la care au fost efectuate acestea sau datei la care au fost întocmite situațiile de lucrări, sau după caz, la data acceptării acestora de către beneficiari.

Având în vedere cele de mai sus, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina SC .X. SA accesorii aferente TVA, calculate de la data la care devenea exigibilă TVA aferentă prestărilor de servicii în cauză până la data la care societatea a colectat această taxă.

În drept, în ceea ce privește faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, se rețin prevederile art. 134 alin. (1) – alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(1) Faptul generator al taxei reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să

solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.

(3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.”

Începând cu data de 01.01.2007, art. 134 (1) – alin. (3) din actul normativ mai sus menționat, stipulează:

„(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.”, iar potrivit 134¹ alin. (4):

„Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei, respectiv data de la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii acesteia sau data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, în funcție de perioada incidentă.

Exigibilitatea TVA intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor cu excepțiile prevăzute de lege. Astfel, în cazul prestărilor de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situațiile de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.

De asemenea, se reține că începând cu 01.01.2007, data exigibilitatea plății TVA determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.

Totodată, în speță sunt aplicabile prevederile art. 155 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(1) Orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, are obligația să emită factură fiscală pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate, către fiecare beneficiar.

(2) Pentru livrări de bunuri factura fiscală se emite la data livrării de bunuri, iar pentru prestări de servicii cel mai târziu până la data de 15 a lunii următoare celei în care prestarea a fost efectuată.”

În perioada 01.01.2005 – 31.12.2006 prevederile alin. (2) au următorul conținut:

„(2) Pentru livrări de bunuri factura fiscală se emite la data livrării de bunuri, iar pentru prestări de servicii, cel mai târziu până la finele lunii în care prestarea a fost efectuată.”, iar începând cu data de 01.01.2007, art. 155 alin. (1) din același act normativ precizează:

„(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.”

Potrivit pct. 59 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare,:

„(2) Pentru prestările de servicii, altele decât cele prevăzute la art. 155 alin. (4), (5) și (6) din Codul fiscal, prestatorii sunt obligați să emită facturi fiscale sau alte documente legal aprobate cel mai târziu până la data de 15 a lunii următoare celei în care prestarea a fost efectuată. Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt cele de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertize și altele asemănătoare, data efectuării prestării de servicii se consideră a fi data la care sunt întocmite situațiile de lucrări și, după caz, data acceptării de către beneficiar a situațiilor de lucrări.”

Pentru perioada 04.07.2005 – 31.12.2006, pct. 59 alin. (2) stipulează:

„(2) Pentru prestările de servicii, altele decât cele prevăzute la art. 155 alin. (4), (5) și (6) din Codul fiscal, prestatorii sunt obligați să emită facturi fiscale sau alte documente legal aprobate cel mai târziu până la finele lunii în care prestarea a fost efectuată. Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt cele de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertize și altele asemenea,

data efectuării prestării de servicii se consideră a fi data la care sunt întocmite situațiile de lucrări și, după caz, data acceptării de către beneficiar a situațiilor de lucrări.”

Astfel, se reține că până la data de 31.12.2004 orice persoană impozabilă avea obligația ca pentru prestările de servicii efectuate să emită factură fiscală cel mai târziu până la data de 15 a lunii următoare celei în care prestarea a fost efectuată, iar în perioada 2005 – 2006 cel mai târziu până la finele lunii în care prestarea a fost efectuată, pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, data efectuării prestării de servicii fiind considerată data la care sunt întocmite situațiile de lucrări și, după caz, data acceptării de către beneficiar a situațiilor de lucrări.

Totodată, se reține că începând cu data de 01.01.2007 persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin.(1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă, respectiv la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.

Prin urmare având în vedere cele de mai sus, se reține că pentru prestările de servicii efectuate atât în baza contractelor cât și a comenzilor, SC .X. SA avea obligația să emită facturi cel mai târziu până la data de 15 a lunii următoare celei în care prestarea a fost efectuată sau până la finele lunii în care prestarea a fost efectuată sau cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă, în funcție de perioada incidentă și nu ulterior acestor date așa cum a procedat societatea.

În consecință, având în vedere și prevederile art. 108 alin. (1), art. 109 alin. (1), alin. (2) lit. a și art. 114 alin. (1) și alin. (5) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01.01.2004 - 23.06.2004, art. 114 alin. (1), art. 115 alin. (1) și alin. (2) lit. a, art. 120 alin. (1) în vigoare în perioada 24.06.2004 - 25.09.2005, art. 115 alin. (1), art. 116 alin. (1) și alin. (2) lit. a, art. 121 alin. (1) în vigoare în perioada 26.09.2005 – 31.12.2005, art. 115 alin. (1), art. 116 alin. (1) și alin. (2) lit. a în vigoare în perioada 01.01.2006 – 30.07.2007, art. 119 alin. (1) și art. 120 alin. (1) în vigoare în perioada 31.07.2007 – 31.12.2007, referitoare la calculul dobânzilor și penalităților de întârziere sau majorărilor de întârziere, în funcție de perioada incidentă, pentru neachitarea la termenul de scadență a obligațiilor de plată, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina SC .X. SA accesorii aferente TVA înscrisă în facturi de prestări servicii

efectuate atât în baza contractelor cât și a comenzilor, taxă colectată ulterior datei la care au fost efectuate acestea sau datei la care au fost întocmite situațiile de lucrări, sau după caz, la data acceptării acestora de către beneficiari.

În ceea ce privește argumentele contestatarei referitoare la faptul că în raportul de inspecție fiscală sau în anexele la acesta nu se face referire la facturile avute în vedere și considerate ca fiind emise cu întârziere în raport de momentul prestării serviciilor, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât așa cum rezultă din anexele la raportul de inspecție fiscală (paginile 252 și 253, volumul 1), organele de inspecție fiscală au prezentat “Situația facturilor întârziate (baza și TVA)”, din care rezultă cuantumul TVA aferentă prestărilor de servicii facturate cu întârziere, care a fost preluat și în anexa “Situația TVA colectată 2004” (pagina 202, volumul 1).

Mai mult, se reține că urmare adresei nr. .X./X.2012, anexată în copie la dosarul cauzei, prin care organele de inspecție fiscală au transmis SC .X. SA constatările efectuate până la acea dată urmare verificării, în ceea ce privește deficiențele referitoare la „emiterea cu întârziere față de momentul efectuării prestărilor de servicii, cât și față de data la care sunt întocmite situațiile de lucrări și, după caz, data acceptării de către beneficiar a situațiilor de lucrări”, s-a precizat faptul că „situația detaliată a facturilor emise cu întârziere față de momentul exigibilității este prezentată în format electronic”.

Urmare adresei nr. .X./X.2012, SC .X. SA, prin adresa nr. .X./X.2012, anexată în copie la dosarul cauzei, a prezentat organelor de inspecție fiscală „punctul de vedere referitor la constatările reținute de ANAF”, prin care, referitor la deficiențele mai sus menționate, nu a precizat că nu are cunoștință de facturile avute în vedere de către organele de inspecție fiscală.

Prin urmare, se reține că în timpul desfășurării inspecției fiscale, societatea a fost informată asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală, inclusiv asupra celor referitoare la emiterea cu întârziere a facturilor de prestări servicii și a documentelor care au fost avute în vedere de către organele de inspecție fiscală la stabilirea acestor deficiențe.

Astfel, se reține că la data formulării contestației societatea avea cunoștință despre facturile în cauză.

Totodată, în ceea ce privește argumentele societății referitoare la faptul că accesoriile aferente TVA au fost calculate eronat prin dublarea bazei de calcul, în condițiile în care pentru perioada ianuarie – iunie 2004 societatea a emis facturi fiscale pentru serviciile prestate, returnate de către beneficiar cu mențiunea de a se realiza stornarea acestora până la încheierea contractului de prestări servicii aferent anului 2004, iar după semnarea acestuia a fost emisă factura din data de 30.06.2004 prin care s-au facturat toate serviciile prestate în perioada ianuarie – iunie 2004, inclusiv

cele cuprinse în facturile stornate, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât așa cum rezultă din constatările organelor de inspecție fiscală, la acest capitol nu au fost analizate facturile refuzate la plată și pentru care s-a solicitat stornarea acestora, ci facturile care au avut ca obiect diverse prestări servicii și care au fost emise ulterior datei la care aceste prestări au fost efectuate sau datei la care au fost întocmite situațiile de lucrări, sau după caz, la data acceptării acestora de către beneficiari.

Mai mult, se reține că societatea face referire la facturarea serviciilor pentru perioada ianuarie – iunie 2004, iar constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la exigibilitatea TVA cuprind perioada 2004 – 2007.

Așa cum rezultă din susținerile societății, factura emisă la data de 30.06.2004, respectiv factura nr..X., are valoarea de .X. lei, iar potrivit anexelor la raportul de inspecție fiscală, taxa pe valoarea adăugată colectată cu întârziere este aferentă unor prestări de servicii de mică valoare și nu la prestările de servicii care au făcut obiectul contractului de prestări servicii încheiat cu .X. SA, așa cum susține contestatara.

Astfel:

- valoarea serviciilor prestate pentru care trebuiau întocmite facturi până la data de 31.12.2004 este de .X. lei cu TVA aferentă în sumă de .X. lei;

- valoarea serviciilor prestate pentru care trebuiau întocmite facturi până la data de 31.12.2005 este de .X. lei cu TVA aferentă în sumă de .X. lei;

- valoarea serviciilor prestate pentru care trebuiau întocmite facturi până la data de 31.12.2006 este de -.X. lei cu TVA aferentă în sumă de – .X. lei;

- valoarea serviciilor prestate pentru care trebuiau întocmite facturi până la data de 31.12.2007 este de – .X. lei cu TVA aferentă în sumă de – .X. lei.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale aplicabile în speță și documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi de prestări servicii emise ulterior datei la care au fost efectuate acestea sau datei la care au fost întocmite situațiile de lucrări, ori, după caz, datei acceptării de către beneficiar a situațiilor de lucrări.

*

* *

Având în vedere faptul că atât din decizia de impunere contestată cât și din raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii acesteia nu rezultă cuantumul accesoriilor aferente TVA înscrisă în facturi de prestări servicii, taxă colectată ulterior datei la care au fost efectuate acestea sau datei la care au fost întocmite situațiile de lucrări, sau după caz, la data acceptării acestora de către beneficiar, prin adresa nr. .X./X.2013, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. să comunice cuantumul defalcat al acestora.

Prin adresa nr. .X./X.2013, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. nu a procedat la defalcarea accesoriilor aferente TVA, așa cum s-a solicitat prin adresa nr. .X./X.2013.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, soluțiile pronunțate prin prezenta decizie în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată (faptul că în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, așa cum s-a reținut la pct. 4 și pct. 6 din prezenta decizie, decizia de impunere contestată a fost desființată, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** contestația formulată de SC .X. SA a fost respinsă ca neîntemeiată, așa cum s-a reținut la pct. 5 și pct.7 - 10 din prezenta decizie, iar în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, așa cum s-a reținut la pct. 2 din prezenta decizie, contestația formulată de SC .X. SA a fost respinsă ca nemotivată) și întrucât atât din decizia de impunere contestată cât și din raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii acesteia nu rezultă cuantumul accesoriilor aferente TVA pentru fiecare deficiență constatată de organele de inspecție fiscală, iar urmare acestor soluții organul de soluționare nu poate stabili și nu se poate pronunța asupra cuantumului accesoriilor aferente TVA pentru fiecare constatare în parte, se va desființa decizia de impunere contestată pentru **accesoriile în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată**, urmând ca organele de inspecție fiscală, în funcție de constatările ce vor fi efectuate ca urmare a reanalizării TVA și ținând cont de soluțiile pronunțate în prezenta decizie, să stabilească cuantumul accesoriilor aferente TVA pentru perioada verificată.

16. În ceea ce privește accesoriile în sumă totală de .X. lei aferente impozitului pe profit:

a) La pct. 2 din prezenta decizie a fost respinsă ca nemotivată contestația formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr. .X./X.2012, pentru cheltuielile în sumă de **.X. lei**.

b) La pct. 8, pct. 9, pct. 11, pct. 12, pct. 13 și pct. 14 din prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr. .X./X.2012, pentru veniturile impozabile în sumă totală de .X. lei și pentru cheltuielile în sumă de .X. lei.

c) **În ceea ce privește accesoriile aferente impozitului pe profit stabilite ca urmare a faptului că pentru anumite prestări de servicii societatea a emis facturi și a înregistrat venituri în evidența contabilă ulterior prestării acestora, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SA datorează aceste accesorii, în condițiile în care veniturile din prestările de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora.**

În fapt, pentru prestările de servicii efectuate atât în baza contractelor cât și a comenzilor, decontate pe bază de procese verbale de recepție, SC .X. SA a emis facturi și a înregistrat venituri ulterior datei la care aceste servicii au fost efectuate.

Având în vedere cele de mai sus, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au recalculat profitul impozabil al contestatei prin majorarea acestuia cu veniturile din prestările de servicii pe care societatea avea obligația să le înregistreze pe măsura efectuării acestor servicii și stornarea la momentul evidențierii cu întârziere, astfel că pentru perioada verificată, respectiv 2004 – 2007, nu au fost stabilite diferențe de plată în ceea ce privește impozitul pe profit, fiind calculate accesorii aferente, de la data la care societatea avea obligația înregistrării acestor venituri până la data la care acestea au fost evidențiate efectiv.

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

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

În conformitate cu prevederile pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, ***„veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente***

similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri. Veniturile și cheltuielile care stau la baza calculării profitului impozabil trebuie să fie înregistrate în evidența contabilă, în conformitate cu prevederile Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind luate în calcul orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

În speță se rețin și prevederile pct. 5.3 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, în vigoare până la data de 31.12.2005, potrivit cărora ***„veniturile din prestarea de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora.”***, precum și cele ale art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că ***„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.”***

Prevederile pct. 5.3 au fost menținute și prin pct. 215 alin.(1) din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare în perioada 01.01.2006 – 31.12.2009.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că pentru prestările de servicii efectuate în perioada 2004 – 2007, atât în baza contractelor cât și a comenzilor, decontate pe bază de procese verbale de recepție, SC .X. SA avea obligația să emită facturi și să înregistreze venituri pe măsura efectuării acestor servicii și nu ulterior așa cum a procedat societatea, fiind astfel încălcat principiul independenței exercițiului prevăzut la pct. 2.5 Secțiunea 2 “Principii contabile” din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 306/2002, cu modificările și completările ulterioare, mai sus menționat, care precizează:

„2.5. - Principiul independenței exercițiului. Se vor lua în considerare toate veniturile și cheltuielile corespunzătoare exercițiului financiar pentru care se face raportarea, fără a se ține seama de data încasării sumelor sau a efectuării plăților”.

Prevederi legale similare au fost prevăzute și la pct. 45 din Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare în perioada 01.01.2006 – 31.12.2009.

De asemenea, se reține că potrivit art.34 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 09.05.2006-31.12.2006:

“(1) Contribuabilii au obligația de a plăti impozitul pe profit trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul, dacă în prezentul articol nu este prevăzut altfel.”

Aceleași prevederi legale au fost menținute și începând cu data de 01.01.2007 la art.34, care precizează:

“(1) Plata impozitului se face astfel:

a) contribuabilii, societăți comerciale bancare, persoane juridice române, și sucursalele din România ale băncilor, persoane juridice străine, au obligația de a plăti impozit pe profit anual, cu plăți anticipate efectuate trimestrial, actualizate cu indicii de inflație (decembrie față de luna decembrie a anului anterior), estimat cu ocazia elaborării bugetului inițial al anului pentru care se efectuează plățile anticipate.”

Totodată, art. 108 alin. (1), art. 109 alin. (1) și art. 114 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01.01.2004 - 23.06.2004, precizează:

„ART. 108

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. [...]

ART. 109

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.[...]

ART. 114

„(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Aceleași prevederi legale se regăsesc și la:

- art. 114 alin. (1), art. 115 alin. (1), art. 120 alin. (1) în vigoare în perioada 24.06.2004 - 25.09.2005,

- art. 115 alin. (1), art. 116 alin. (1), art. 121 alin. (1) în vigoare în perioada 26.09.2005 – 31.12.2005,

- art. 115 alin. (1) în vigoare în perioada 01.01.2006 – 30.07.2007,
Se reține că începând cu data de 01.01.2006 a fost introdus și art. 116 alin. (1), referitor la majorările de întârziere, care precizează:

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

- art. 119 alin. (1) și art. 120 alin. (1) în vigoare în perioada 31.07.2007 – 31.12.2007.

Prin urmare, potrivit prevederilor legale mai sus menționate, plata impozitului pe profit se face trimestrial iar pentru neachitarea la termenul de scadență al impozitului pe profit, accesoriile aferente (dobânzi, majorări de întârziere, penalități de întârziere) se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

În consecință, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au recalculat profitul impozabil al contestatarei prin majorarea acestuia cu veniturile din prestările de servicii pe care societatea avea obligația să le înregistreze pe măsura efectuării acestor servicii și stornarea la momentul evidențierii cu întârziere și au calculat accesorii aferente, de la data la care societatea avea obligația înregistrării acestor venituri până la data la care acestea au fost evidențiate efectiv.

În ceea ce privește argumentele contestatarei, se reține că acestea sunt aceleași ca cele prezentate la capitolul referitor la “taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturi de prestări servicii emise ulterior datei la care au fost efectuate acestea sau datei la care au fost întocmite situațiile de lucrări, ori, după caz, datei acceptării de către beneficiar a situațiilor de lucrări”, argumente la care s-a răspuns la pct. 13 d).

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale aplicabile în speță și documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății accesorii aferente impozitului, calculate de la data la care societatea avea obligația înregistrării veniturilor din prestări servicii până la data la care acestea au fost evidențiate efectiv, fapt pentru care, în temeiul

art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr. .X./X.2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./X.2012, pentru acest capăt de cerere.

Prin urmare, în ceea ce privește accesoriile în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit, având în vedere că la pct. 2, pct. 8, pct. 9, pct. 11, pct. 12, pct. 13 și pct. 14 din prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată și nemotivată contestația formulată de SC .X. SA având ca obiect cheltuieli în sumă totală de .X. lei și venituri în sumă totală de .X. lei, cheltuieli și venituri care au condus la stabilirea impozitului pe profit în sumă de .X. lei, precum și faptul că așa cum s-a reținut mai sus, în ceea ce privește **accesoriile aferente impozitului pe profit stabilite ca urmare a faptului că pentru anumite prestări de servicii societatea a emis facturi și a înregistrat venituri în evidența contabilă ulterior prestării acestora** contestația formulată de SC .X. SA a fost respinsă ca neîntemeiată, iar stabilirea de accesorii aferente impozitului pe profit în sarcina contestatarului reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, se va respinge contestația și pentru suma de **.X. lei** cu titlu de accesorii aferente impozitului pe profit, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

*
* *

În ceea ce privește susținerea societății referitoare la faptul că întârzierea de 3 ani în efectuarea inspecției fiscale este strict imputabilă organelor de inspecție fiscală, iar majorările de întârziere se percep exclusiv în cazul existenței unei culpe a debitorului și nu în cazul existenței unor „nelămuriri” ale organelor de inspecție fiscală pentru care acestea au suspendat inspecția fiscală în vederea obținerii unui punct de vedere de la direcțiile de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât în speța în cauză există „culpa debitorului” de a nu evidenția, calcula și vira corect, conform legii, obligății fiscale.

De asemenea, termenul prevăzut de legiuitor pentru efectuarea inspecției fiscale, prevăzut la art. 104 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu este unul sancționator, de decădere, depășirea acestuia neatrăgând anularea obligațiilor fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală.

Totodată, așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauze, pe parcursul desfășurării inspecției fiscale societatea a fost informată asupra rezultatelor și consecințelor fiscale, iar punctul de vedere solicitat direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, referitor la tratamentul fiscal al anumitor venituri de care au beneficiat salariații SC .X. SA și membrii de familie ai acestora a fost adus la cunoștință societății încă din anul 2009, așa cum rezultă din Procesul verbal nr. .X./X.2009, anexat în copie la dosarul cauzei (volumul 4, paginile 19-24).

Prin Dispoziția de măsuri nr. .X./X.2009 societatea a fost obligată să recalculeze veniturile din salarii obținute de salariați, urmare punctului de vedere comunicat de direcția de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, fapt ce a condus la cuantificarea de către contestatar a valorii deficiențelor stabilite de organele de inspecție fiscală.

Mai mult, se reține că potrivit prevederilor legale menționate la pct. 14 c), pentru neachitarea la termenul de scadență a obligațiilor de plată datorate bugetului de stat, accesoriile aferente (dobânzi, majorări de întârziere, penalități de întârziere) se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

*
* *
*

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în conținutul deciziei, precum și în baza art.216 alin. (1), alin. (3) și alin. (3¹) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat pct. 11.1 lit.a, lit. b și pct. 11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de SC .X.SA împotriva Deciziei de impunere nr. .X./X.2012 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./X.2012 **pentru suma totală de .X. lei** reprezentând impozit pe veniturile din salarii în cuantum de **.X. lei**, accesorii în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe veniturile din salarii, contribuția la fondul de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de **.X. lei**, accesorii în sumă de **.X. lei** aferente contribuției la fondul de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de **.X. lei**, accesorii în sumă de **.X. lei** aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de **.X. lei**, accesorii în sumă de **.X. lei** aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator, contribuția pentru concedii și indemnizații în sumă de **.X. lei**, accesorii în sumă de **.X. lei** aferente contribuției pentru concedii și indemnizații, contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de **.X. lei**, accesorii în sumă de **.X. lei** aferente contribuției de asigurări de sănătate reținută de la asigurați, contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de **.X. lei**, accesorii în sumă de **.X. lei** aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de angajator, contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de **.X. lei**, accesorii în sumă de **.X. lei** aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** impozit pe profit în sumă de **.X. lei** și accesorii în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. .X./X .2012 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./X.2012 **pentru suma totală de .X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** și accesorii în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale în materie, susținerile contestatarei și cele precizate în prezenta decizie.

3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de SC .X.SA împotriva Deciziei de impunere nr. .X./X.2012 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./X.2012 **pentru suma totală de .X. lei** reprezentând vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu

handicap neîncadrate în sumă de **.X. lei**, accesorii aferente în sumă de **.X. lei**, taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

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

DIRECTOR GENERAL