



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrație Fiscală Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043
Fax : + 021 336 85 48

DECIZIA nr.280 /03.08.2009 privind soluționarea contestației formulate de S.C. S SRL

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii, cu privire la contestația formulată de **S.C. S SRL** împotriva Deciziei de impunere emisă în baza raportului de inspecție fiscală.

Societatea contestă:

- impozit pe profit;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- TVA;
- majorări de întârziere aferente TVA;
- CAS datorată de angajator;
- accesorii aferente CAS datorată de angajator;
- CAS datorată de asigurați;
- accesorii aferente CAS datorată de asigurați;
- contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator;
- accesorii aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- contribuția de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați;
- accesorii aferente contribuției de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- CASS datorată de angajator;
- accesorii aferente CASS datorată de angajator;
- CASS datorată de asigurați;
- accesorii aferente CASS datorată de asigurați;

- contribuția socială pentru accidente și boli profesionale;
- accesorii aferente contribuției sociale pentru accidente și boli profesionale;
- contribuția pentru concedii medicale;
- accesorii aferente contribuției pentru concedii medicale;
- contribuție fondul de garantare salarii;
- accesorii aferente contribuției la fondul de garantare salarii.

Totodată, societatea contestă parțial Decizia de nemodificare a bazei de impunere.

Contestația a fost depusă la Direcția generală a finanțelor publice la data de 30.12.2008, așa cum reiese din ștampila registraturii, în termenul prevăzut de art.207 (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, față de data de 03.12.2008, data primirii de către societatea contestatoare a deciziei de impunere potrivit semnăturii și ștampilei aplicată pe decizia de impunere.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.1 lit.b) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. S SRL (vechea denumirea a societății fiind SC R SRL).

1. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii, în baza raportului de inspecție fiscală, societatea susține următoarele:

1. Contestatoarea susține că deși inspecția fiscală a fost suspendată pe perioada 16.05.2008 – 05.11.2008 a fost depășită perioada de 3 luni stabilită la art.104 alin.1 din OG nr.92/2003, republicată. Întrucât societatea nu a cunoscut motivele care au justificat suspendarea, critică acest aspect în sensul că reprezintă un *“aspect de nelegalitate prejudiciabil pentru subscrisa întrucât ne-a afectat în mod semnificativ activitatea prin inducerea unei stări de incertitudine ce ne-a împiedicat să derulăm investițiile programate”*.

2. Referitor la impozitul pe profit:

a) În ceea ce privește cheltuielile ce nu au fost efectuate în scopul obținerii de venituri, contestatoarea susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt

aferente veniturilor întrucât reprezintă cheltuieli cu deductibilitate limitată, cum sunt **cheltuielile sociale, deductibile în limita a 2% din fondul de salarii** și invocă în acest sens prevederile art.21 alin.2 lit.c) din Codul fiscal. Astfel, societatea arată că din acest fond au fost acordate ca ajutoare diferite bunuri angajatelor firmei cu ocazia nașterii copilului (vieleu, husă pat bebe, feng shui) și a fost dotată și pusă în funcțiune baza sportivă proprie, pentru care au fost achiziționate aparate de fitness și alte articole sportive.

De asemenea, societatea susține că în cladirea destinată sediului societății a fost proiectată o “sală de fitness” prevăzută cu vestiare și dușuri pentru care s-a efectuat achiziția de la SC F SRL.

Cheltuielile efectuate cu această destinație în anul 2004, în sumă de lei și respectiv de lei în anul 2006 nu au depășit limita de 2% aplicată la fondul de salarii realizat și societatea prezintă la contestație situația cu calculul efectuat .

În ceea ce privește cheltuielile cu documentațiile cadastrale societatea susține că acestea au fost efectuate în vederea obținerii unor credite pentru care banca a solicitat garanții imobiliare. Întrucât societatea nu deținea în proprietate bunuri imobiliare libere de sarcini asociații au decis punerea în garanție a bunurilor imobiliare proprii, pentru care au fost efectuate documentații cadastrale și topografice.

Potrivit celor prezentate, societatea susține că aceste cheltuieli au fost efectuate în interesul societății și au vizat atragerea de finanțări în scopul dezvoltării activității și implicit realizarea de venituri impozabile, prin urmare potrivit art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

Potrivit celor de mai sus contestatoarea susține că suma delei reprezentând impozit pe profit suplimentar a fost stabilită eronat și nu datorează acest impozit.

b) Referitor la cheltuielile înregistrate fără a avea la bază documente justificative, pentru care a fost calculat **impozit pe profit în sumă de lei**, contestatoarea susține că potrivit actelor normative în vigoare pe perioada decembrie 2002 – decembrie 2003, respectiv art.6 alin.2 din Legea nr.82/1991, republicată, OMFP nr.425/1998 și OMFP nr.1850/2004, HG nr.831/1997, art.29 pct.B lit.a) din Legea nr.345/2002 raportate la constatările din raportul de inspecție fiscală și anexele la decizia de impunere facturile fiscale îndeplinesc calitatea de documente justificative, fiind documente tipizate, numerotate și înseriate și cuprind datele menționate de actele normative, iar în susținere prezintă factura fiscală nr.5915705/26.03.2003.

Totodată, contestatoarea susține că începând cu data de 01.01.2004, potrivit art.145 alin.8 din Legea nr.571/2003, dreptul de deducere a TVA se justifică cu factura fiscală care cuprinde informațiile prevăzute la

art.155 alin.8 din același act normativ și susține că, facturile fiscale cuprinse în anexa 1.1.3. la raportul de inspecție fiscală întrunesc cerințele unor documente justificative așa cum reiese și din factura și factura, (date cu titlu exemplificativ) anexate la contestație.

c) În ceea ce privește cheltuielile cu serviciile nejustificate cu documente, contestatoarea susține că potrivit art.7 lit.s) din Legea nr.414/2002, în vigoare până la data de 31.12.2003, în condițiile în care prestarea serviciilor a fost realizată pentru activitatea autorizată cum este cazul societății -comercializarea de telefonie mobilă și accesorii GSM prin magazine specializate – acele cheltuieli pot fi deduse la calculul impozitului pe profit. Astfel, facturile prezentate în anexa 1.1.3. la raportul de inspecție fiscală au fost emise pentru reparații/service telefoane mobile, transport marfă, instalare bannere publicitare, etc. deci pentru activitatea desfășurată de societate la data emiterii respectivelor facturi fiscale.

Ca urmare, societatea susține că până la data de 01.01.2004 nu există obligativitatea justificării prestării efective a serviciilor prin rapoarte de activitate, studii de piață, devize, etc., motiv pentru care consideră că în mod nejustificat organele de inspecție fiscală au constatat aceste cheltuieli ca nefiind deductibile la calculul impozitului pe profit.

d) Referitor la cheltuielile cu achiziționarea unor imobilizări corporale și necorporale ce nu sunt deductibile integral la calculul impozitului pe profit, contestatoarea susține următoarele:

Consideră că nu reprezintă imobilizări **achizițiile de produse IT** deoarece pe baza solicitărilor primite de la punctele de lucru ale societății , ca urmare a defecțiunii unor componente /produse, departamentul IT al firmei dispunea achiziționarea produselor și distribuirea acestora către magazine iar pentru eficientizarea achizițiilor, respectiv obținerea unor prețuri de cumpărare mai mici , se centralizau solicitările magazinelor și se achiziționau mai multe piese odată, în bloc. Totodată, precizează că societatea nu a înregistrat cheltuieli cu reparații, instalare, întreținere la tehnica de calcul întrucât dispunea de un departament intern specializat în acest domeniu.

În ceea ce privește cheltuielile cu piesele de schimb sau reparațiile efectuate la laboratorul foto deținut de societate, contestatoarea susține că nu se poate vorbi de îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali de funcționare ci au fost înlocuite piese defecte achiziționate cu factura emisă de SC M SRL și factura emisă de SC D SRL. Pentru exemplificare societatea arată că factura conține o placă electronică arsă din cauza fluctuațiilor de energie de la furnizorul de electricitate a cărei înlocuire a fost necesară pentru continuarea activității, fapt precizat și în nota explicativă care însă nu a fost luat în considerare de organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește factura emisă de SC U SRL, anexată, contestatoarea susține că este vorba de consumabile – lampă stabilizatoare – ce are o durată de viață limitată.

Potrivit celor prezentate, contestatoarea susține că toate aceste cheltuieli, potrivit OMFP nr.306/2002 și OMFP nr.1752/2005, nu sunt de natura imobilizărilor corporale ci reprezintă stocuri și materiale consumabile pentru care nu se impune calculul amortizării cum în mod eronat au stabilit organele de inspecție fiscală.

Referitor la serviciile informatice facturate de furnizorul SC E SRL, societatea arată că acestea includ în valoarea contractului și cheltuielile cu deplasarea la magazinele firmei și instruirea profesională a angajaților, ulterior instalării programului informatic, pentru eficientizarea activității desfășurată și instruirea noilor angajați în utilizarea tehnicii de calcul și în transmiterea de date, realizarea de rapoarte de activitate și eficiență în fiecare magazin. Cheltuielile de această natură trebuie recunoscute ca atare fără să majoreze valoarea imobilizărilor corporale potrivit art.21 alin.2 lit.h) din Codul fiscal.

În ceea ce privește serviciile de grădărit, contestatoarea susține că așa cum este specificat în contractul nu s-au efectuat amenajări de terenuri în sensul de investiții ci au fost prestate servicii de întreținere a spațiilor verzi, lucrări specifice întreținerii solului, plante ornamentale, însămânțare și întreținere gazon, etc., fiind activități sezoniere. Aceste servicii se reflectă în factura și în factura.

Societatea arată că, amenajarea terenurilor reprezintă realizarea de diguri, terasamente, instalații de drenaj, etc. aceste investiții fiind în sarcina constructorului imobilului iar obiectul contractului nu se referă la astfel de investiții.

Ca urmare, contestatoarea susține că nu se poate majora valoarea terenului și recalcula amortizarea acestuia cu costurile lucrărilor anuale de întreținere a spațiilor verzi. De altfel, potrivit HG nr.2139/2004 amenajarea spațiilor verzi nu reprezintă mijloc fix clasificat ca atare astfel că, amortizarea pe durata de 120 luni calculată de organele de inspecție fiscală nu are temei legal.

În ceea ce privește achiziția de becuri, tuburi fluorescente, vas wc, etc., în baza facturii emisă de SC A SRL și facturile din data de 17.10.2006 emise de SC N SRL, contestatoarea susține că nu reprezintă imobilizări corporale deoarece funcționează independent și nu sunt folosite în loturi, seturi sau formează un singur lot, set. Societatea precizează că aceste produse reprezintă obiecte de inventar fiind utilizate pentru înlocuirea produselor defecte, deteriorate existente în imobilul din B-dul Corneliu Coposu, la data achiziționării acestora.

În cazul investițiilor la mijloacele fixe luate cu chirie, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală nu au luat în

considerare la stabilirea bazei impozabile pentru calcularea amortizării faptul că o parte din cheltuielile pentru amenajarea spațiilor comerciale au fost refacturate către diversi beneficiari, fapt realizat și în cazul sistemelor de alarmă, prezentând în susținere calculul efectuat.

Totodată, contestatoarea susține că potrivit tabelului 1.1.4.2. amortizările calculate de organele de inspecție fiscală prezintă **erori de calcul și perioade de amortizare eronate calculate** ce afectează atât suma finală imputată societății cât și calculul penalităților de întârziere și majorărilor de întârziere. Spre exemplificare, societatea prezintă câteva erori sau omisiuni:

1. În anul 2003 amortizarea pentru "*Fotocopiator Lanier*" achiziționat în luna mai, încadrată la 60 de luni, nu este luată în considerare la calculul cheltuielilor cu amortizarea aferentă trimestrului IV 2007-vezi anexa 1.1.4.2., pag.3.

2. În anul 2004 amortizarea pentru "*Servicii de proiectare*" achiziționate în luna aprilie, încadrată la 480 de luni, nu este luată în considerare la calculul amortizării trimestriale până în trimestrul III 2005 -vezi anexa 1.1.4.2., pag.1.

3. În anul 2004 amortizarea pentru "*Servicii informatice*" achiziționate în luna octombrie, încadrată la 36 de luni, nu este inclusă în calculul amortizării trimestrului IV 2007 -vezi anexa 1.1.4.2., pag.3.

4. În anul 2005 data începerii calculului amortizării pentru "*lucrare amenajare B*" achiziționată în luna octombrie, nu este corect încadrată în trimestrul III 2005 -vezi anexa 1.1.4.2., pag.4.

5. În anul 2004 amortizarea pentru "*lucrare amenajare Baia Mare*" achiziționată în luna noiembrie, este greșit calculată rata de deducere lunară delei. Rata de deducere corectă este lei- vezi anexa 1.1.4.2. pag.4.

6. În anul 2006 amortizarea pentru "*Imprimantă*" achiziționată în luna mai, încadrată la 24 de luni, nu este luată în considerare la calculul amortizării trimestrului IV 2007 -vezi anexa 1.1.4.2., pag.6.

7. În anul 2006 amortizarea pentru "*Servicii proiectare structură rezistență clădire B*" achiziționate în luna august, încadrată la 480 de luni, este greșit calculată rata de deducere pentru trimestrul IV 2006 în sumă de lei. Deducerea corectă este de lei- vezi anexa 1.1.4.2., pag.6.

8. În anul 2007 amortizarea pentru "*Licențe expert X5-7 buc.*" achiziționate în luna aprilie, încadrată la 36 de luni, este greșit calculată rata de deducere pentru trimestrul II 2007 în sumă de lei. Deducerea corectă este de lei- vezi anexa 1.1.4.2., pag.7.

9. Organele de inspecție fiscală au preluat greșit sumele din facturile- valoarea corectă este de lei,- valoarea corectă este de lei. În cazul facturii organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere

explicațiile furnizate de societate prin Nota explicativă și anume că este vorba despre o achiziție din fonduri Phare, ca urmare nu are influență asupra cheltuielilor și veniturilor societății și anexează documente justificative potrivit celor susținute.

Potrivit celor prezentate societatea contestă impozitul pe profit în sumă de..... lei.

În ceea ce privește majorările, dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă totală de lei, calculate pentru diferențele suplimentare de impozit pe profit în sumă de lei, având în vedere argumentele prezentate pentru debitul care le-a generat contestatoarea solicită anularea acestora.

3. Taxa pe valoarea adăugată,

a) Referitor la TVA neacceptată la deducere pe motiv că nu are documente justificative la bază, contestatoarea susține că potrivit actelor normative în vigoare pe perioada decembrie 2002 – decembrie 2003, respectiv art.6 alin.2 din Legea nr.82/1991, republicată, OMFP nr.425/1998 și OMFP nr.1850/2004, HG nr.831/1997 și art.29 pct.B lit.a) din Legea nr.345/2002, raportate la constatările din raportul de inspecție fiscală și anexele la decizia de impunere, facturile fiscale îndeplinesc calitatea de documente justificative și cuprind datele menționate de actele normative, iar în susținere, cu titlu exemplificative, prezintă factura fiscală.

De asemenea, susține că începând cu data de 01.01.2004, potrivit prevederilor art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003, dreptul de deducere a TVA se justifică cu facturile fiscale care cuprind datele precizate la art.155 alin.8 din Codul fiscal, astfel că, facturile fiscale din anexa 1.1.3. la raportul de inspecție fiscală întrunesc cerințele unor documente justificative așa cum rezultă și din factura și factura, anexate la contestație și ca urmare nu datorează TVA în sumă de lei.

b) În ceea ce privește TVA neacceptată la deducere pe baza de facturi fiscale în copie xerox, în sumă de lei, contestatoarea susține că urmare a faptului că activitatea se desfășoară printr-un număr mare de puncte de lucru deschise în toată țara au existat și cazuri în care s-au pierdut facturile emise de furnizori, cazuri în care societatea a solicitat copii după acestea.

Totodată, susține că aceste facturi au fost achitate de societate însă important pentru TVA este că operațiunea a avut loc și este aferentă realizării unor operațiuni taxabile or, organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere acest aspect deși la art.101 alin.1 din OG nr.92/2003 se prevede acest fapt.

De asemenea, societatea aduce în susținere jurisprudența Curții Europene de Justiție, respectiv Cauza C-85/95 "Reisdorf" și art.18(1)(a) și art.22(3) din Directiva a VI-a care permit statelor membre să considere drept document justificativ nu numai originalul facturii ci orice alt document care ține loc de factură și îndeplinește criteriile stabilite de statul în cauză.

Totodată, societatea anexează Decizia a Direcției finanțelor publice a județului B din care rezultă că TVA poate fi justificată cu documentul reconstituit, în cazul de față cu copia facturii fiscale.

c) În ceea ce privește TVA aferentă măsurilor de simplificare, contestatoarea susține că la stabilirea TVA suplimentară organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere următoarele:

În cazul SC R SRL nu există premisele pentru aplicarea măsurilor de simplificare deoarece firma este producător având ca obiect principal de activitate fabricarea de elemente de dulgherie și tâmplărie.

În cazul SC G SRL nu se pot aplica măsurile de simplificare deoarece firma este comerciant –vânzător de pavaje și nu prestator de lucrări, montajul fiind efectuat de către societatea de construcții și nu de vânzător, fapt justificat cu contractul de vânzare-cumpărare anexat la raportul de inspecție fiscală.

Ca urmare, având în vedere că activitățile de producție și comercializare nu se includ în sfera de aplicare a operațiunilor supuse măsurilor de simplificare prevăzute de art.160 alin.1 din Codul fiscal contestatoarea susține că suma de lei nu este datorată.

d) Referitor la TVA aferentă operațiunilor de închiriere de bunuri imobile, contestatoarea susține următoarele:

În cazul SC C SRL, contractul de închiriere a fost încheiat între SC R SRL (vechea denumire a SC S SRL) în calitate de locatar și SC C SRL în calitate de locator, închirierea bunurilor imobile fiind o operațiune scutită la plata TVA în anul 2003, potrivit prevederilor Legii nr.345/2002, modificată prin OG nr.36/2003.

Contestatoarea susține că potrivit art.9 din Legea nr.345/2002 persoanele impozabile puteau opta pentru plata TVA în cazul închirierii de imobile în condițiile stabilite prin norme, care nu au reglementat modul în care persoana impozabilă va putea opta pentru taxare. Astfel, societate consideră că acesta este și temeiul pentru care Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aplicabile pe perioada 2004 prevăd la pct.42 alin.6 :” (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).”

Ca urmare, societatea susține că este evident faptul că prin emiterea facturii pentru plata chiriei SC CSRL a optat tacit pentru taxarea acestei operațiuni astfel încât nu avea obligația depunerii notificării prevăzută de Anexa 1 din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal. De asemenea, susține că doar în situația în care societatea ar dori să anuleze opțiunea taxării ar fi avut obligația depunerii notificării pentru anularea opțiunii, prevăzută în anexa 2 la Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

Astfel, societatea arată că a dedus TVA aferentă facturilor emise de SC C SRL în mod legal și temeinic.

Referitor la constatarea potrivit căreia SC C SRL ar fi avut obligația depunerii notificării în termen de 90 de zile de la data aderării societatea susține că această prevedere a intrat în vigoare la data de 01.01.2007 iar contractul de închiriere s-a derulat până în luna decembrie 2004.

În ceea ce privește furnizorul SC A SRL societatea arată că a depus notificare prin care a precizat că optează pentru colectarea TVA aferentă operațiunilor de închiriere pentru perioada 2004-2007, în data de 18.07.2008.

Totodată, societatea invocă prevederile pct.39 din HG nr.44/2004 în vigoare la data notificării precum și adresa nr.17076/09.06.2008 emisă de Administrația Finanțelor Publice, având la bază Precizările ANAF nr.835404/28.02.2008 prin care se reiterează faptul că depunerea cu întârziere a notificării nu anulează dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare.

Urmare a celor precizate contestatoarea solicită anularea TVA în sumă de lei stabilită suplimentar.

e) Referitor la TVA aferentă achizițiilor ce nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au stabilit TVA nedeductibilă aferentă cheltuielilor din anexa 1.3.5 deși aceste cheltuieli sunt cu deductibilitate limitată fiind cheltuieli sociale. Ca urmare, TVA în sumă de lei aferentă acestor achiziții a fost stabilită în mod eronat și solicită anularea acesteia.

În ceea ce privește accesoriile în sumă de lei aferente TVA în sumă totală de lei, având în vedere argumentele prezentate pentru debit contestatoarea solicită și anularea accesoriilor aferente.

4. Impozitul pe veniturile din salarii

Contestatoarea susține că deși la cap.1.4.1. din raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală nu au constatat nereguli în ceea ce privește sumele achitate sub formă de venituri salariale precum și cu privire la sumele achitate sub formă de prime de asigurare la capitolul 1.4.2. sunt analizate două contracte de asigurare încheiate de societate, și anume:

Contractul de asigurare nr.AGB 1320 “Plan asigurare de accidente și pensii suplimentare” din data de 29.09.2005 încheiat de societate în calitate de “*suportator al primelor de asigurare*” cu SC O SA în calitate de asigurător și Contractul de asigurare– “Asigurare de grup pentru angajați” încheiat cu SC B SA .

Cu privire la ambele contracte organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.11alin.1 din Codul fiscal, care, așa cum susține contestatoarea, este invocat eronat, din considerentele:

Organul de inspecție fiscală a gresit în aplicarea acestei prevederi legale întrucât art.11 alin.1 din Codul fiscal reglementează două ipoteze de aplicare distincte: ipoteza în care autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are scop economic și ipoteza în care reîncadrează forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia. Organul de inspecție fiscală a avut în vedere a doua ipoteză cu privire la reîncadrarea tranzacției fără însă a preciza care este noua formă a tranzacției și face referire numai la natura sumelor care sunt plătite către cele două societăți de asigurare.

Contestatoarea susține că aceste sume au fost recalificate ca fiind salarii ori venituri asimilate salariilor ceea ce conduce la concluzia că, aceste contracte de asigurare ar reprezenta contracte individuale de muncă – izvor al obligației de plată a salariilor. Consecutiv, se pune întrebarea ce natură juridică și fiscală au sumele care au rămas în patrimoniul societăților de asigurare.

Referitor la starea de fapt din raportul de inspecție fiscală contestatoarea prezintă o serie de corecții și completări:

Sumele plătite către asigurători nu sunt identice cu sumele pe care asigurătorii le-au plătit asiguraților.

Societatea nu a plătit sumele în discuție direct angajaților acestea urmând a fi plătite de către asigurător la data producerii riscurilor.

Decizia de a răscumpăra polițele de asigurare aparține asiguratului și nu societății care doar confirmă identitatea persoanei care solicită rascumpărarea.

Societatea nu a contestat că sumele achitate pentru plata primelor de asigurare ar fi un venit pentru asigurați și de aceea a calculat și a efectuat plăți ale impozitului datorat de persoanele fizice.

În ceea ce privește sumele achitate reprezentând prima de asigurare suplimentară aferentă clauzei suplimentare de beneficii-investiții în cazul B societatea arată că reprezintă drepturi salariale și nu venituri

asimilate salariilor iar sumele plătite reprezentând prima anuală aferentă componentei de risc –deces este venit asimilat salariilor.

Temeiurile legale invocate de organele de inspecție fiscală, respectiv art.55 alin.1 și art.55 alin.2 lit.k și alin.3 lit.g) din Codul fiscal precum și pct.70 lit.h) din HG nr.44/2004 se referă la sumele primite de persoana fizică.

În cea ce privește modul în care polițele de asigurare au fost valorificate către beneficiarii acestora - foștii angajați ai societății, contestatoarea susține că în cazul producerii riscului de deces sumele sunt achitate succesorilor și urmeaza regimul procedurii notariale, în caz de pensionare sumele sunt supuse regimului fiscal al pensiilor iar în cazul plăților efectuate la cererea de răscumpărare trebuie observat că este în afara societății nemaifiind posibilă reținerea de sume pentru a fi virate statului.

5. Contributii sociale

Contestatoarea susține că baza de impunere pentru contribuții este cea stabilită la cap.1.4.2. și este de criticat faptul că organele de inspecție fiscală nu au observat domeniul de aplicare al reglementărilor de la Cap.III al Codului fiscal pe de o parte iar pe de altă parte domeniul de aplicare și terminologia din legislația specifică bugetului asigurărilor sociale de stat, fondului unic pentru asigurările sociale de sănătate, a bugetului pentru accidente de muncă și șomaj . Astfel, organele de inspecție fiscală au calificat ca fiind drepturi salariale și drepturi de natură salarială sumele plătite de societate către societățile de asigurare după care a “transferat” discuția în sfera legislației specifică bugetelor și fondurilor speciale considerând că este vorba de salarii ori drepturi salariale ceea ce nu este suficient.

Totodată, contestatoarea susține că sumele plătite de societate nu au fost încasate de persoanele fizice angajate ci de societatea de asigurare iar în baza contractului de asigurare au fost plătite de către societatea de asigurare persoanelor fizice și nu în baza contractului individual de muncă

Or, legislația privind contribuțiile sociale se referă la sumele încasate de persoanele fizice în baza contractului individual de muncă ori în baza unui contract încheiat de asigurat direct cu instituția publică – contract de asigurări sociale – ceea ce nu este cazul.

a) Referitor la contributia de asigurări sociale ,

În ceea ce privește contribuția individuală, contestatoarea susține că potrivit art.23 alin.1 lit.a) din Legea nr.19/2000 baza de calcul este reprezentată de salariile brute, realizate lunar, inclusiv sporurile și adaosurile legale sau stabilite prin contractul colectiv de muncă. Contestatoarea arată că prin raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală nu au prezentat argumente cu privire la includerea în categoria salariilor individuale brute sau a sporurilor /adaosurilor a sumelor achitate de societate în numele

angajaților către societățile de asigurări, dimpotrivă, au valorificat argumentele de la cap.1.4.2. adăugând citate “*in extenso*” din Legea nr.19/2000 și Ordinul 340/2001.

Societatea argumentează că nu contestă relevanța art.23 din Legea nr.19/2000 dar contestă pct.19 din normele metodologice în sensul că nu este susținut cu argumente în raportul de inspecție fiscală având în vedere că definește sintagma “*salarii individuale brute realizate lunar*” și în opinia societății face inaplicabilă în sfera de aplicare a Legii nr.19/2000 sintagma “*drepturi salariale*” ori “*venituri de natură salarială*”, ambele definite în Codul fiscal pentru aplicarea reglementărilor în ceea ce privește impozitul pe salarii. Ca urmare, societatea consideră că sumele achitate către cele două societăți de asigurare nu pot fi încadrate în nici una din ipotezele sau categoriile enumerate la pct.19 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.19/2000 și **deci nu sunt salarii individuale brute** și nici sporuri sau adaosuri prevăzute de lege sau în contractul colectiv de muncă, deci sumele respective nu se includ în baza de calcul pentru contribuții sociale individuale.

Referitor la contribuția angajatorului, contestatoarea susține că aceste sume nu fac parte din baza impozabilă constând în fondul total de salarii brute lunare prevăzut de art.24 alin.1 din Legea nr.19/2000 .

Ca urmare, societatea contestă și accesoriile aferente susținând că nu datorează debitele precum și faptul că organele de inspecție fiscală nu argumentează stabilirea momentului de la care a calculat accesoriile.

b) În ceea ce privește contribuția de asigurări pentru șomaj,

Referitor la contribuția individuală a asiguraților și la contribuția angajatorului contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală nu argumentează prin raportul de inspecție fiscală dacă sumele achitate de societate către societățile de asigurări se includ în baza de calcul respectiv, salariu de bază lunar brut și fondul total de salarii brute lunare prevăzute de art.27 și 26 alin.1 din Legea nr.76/2002 și pct.13 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.76/2002.

În ceea ce privește accesoriile aferente contestatoarea susține că nu sunt datorate deoarece nu datorează debitele și totodată, organele de inspecție fiscală nu au argumentat stabilirea momentului de la care a calculat accesoriile.

c) Referitor la contribuțiile de asigurări sociale de sănătate,

În ceea ce privește contribuția individuală a asiguraților și contribuția angajatorului la asigurările sociale de sănătate contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală nu argumentează prin raportul de inspecție fiscală dacă sumele achitate de societate către societățile de asigurări se includ în baza de calcul respectiv, salariu de bază lunar brut și fondul total de salarii brute lunare prevăzută de art.OUG

nr.150/2002 și Legea nr.95/2000. De asemenea, susține că organele de inspecție fiscală omit să se refere la Ordinul 74/2000, pct.B și pct.A care detaliază baza de calcul.

În ceea ce privește accesoriile aferente contestatoarea susține că nu sunt datorate deoarece nu datorează debitele și totodată, organele de inspecție fiscală nu au argumentat stabilirea momentului de la care a calculat accesoriile.

d) Referitor la contribuțiile de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală omit să se refere la art.2 din Ordinul 450/2006 care demonstrează încă odată că aceste sume nu intră în baza de calcul a acestei contribuții iar în ceea ce privește accesoriile aferente contestatoarea susține că nu sunt datorate deoarece nu datorează debitele și totodată, organele de inspecție fiscală nu au argumentat stabilirea momentului de la care a calculat accesoriile.

e) În ceea ce privește fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contestatoarea susține că problema este aceeași ca și în cazul contribuțiilor de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale cât și pentru accesoriile aferente.

f) În ceea ce privește contribuția pentru concedii și indemnizații datorate de angajator, contestatoarea susține că se impune a se stabili dacă sumele achitate de societate constând în prime de asigurare de viață în numele salariaților se includ în baza de calcul a contribuției pentru concedii și indemnizații definită de art.6(2) din Legea nr.158/2005 iar organele de inspecție fiscală nu au analizat încadrarea acestora. De asemenea, societatea arată că, în condițiile în care contractele de asigurare și primele de asigurare plătite societăților de asigurare nu țineau cont de concedii ori de cauzele care justifică plata unor indemnizații se poate spune ca poziția organului fiscal este contrară finalității reglementării.

5. În ceea ce privește Decizia de nemodificare a bazei de impunere, contestatoarea arată că această cerere de anulare parțială o susține în ipoteza în care se va respinge în totalitate sau în parte contestația.

Astfel, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală trebuiau să diminueze baza impozabilă a veniturilor asimilate salariilor cu sumele pe care le-au imputat ca și contribuții individuale suplimentare și face referire la art.57 alin.2 din Codul fiscal care prevede deducerea din venitul brut a contribuțiilor obligatorii. Ca urmare, susține că din baza de impozitare trebuiau scăzute contribuțiile individuale de asigurări sociale -..... lei,

contribuțiile individuale de asigurări pentru șomaj -..... lei și contribuțiile individuale de asigurări sociale de sănătate – lei.

Astfel, respectând tehnica de calcul a impozitului pe veniturile din salarii baza de impozitare trebuia diminuată de la lei cu suma totală a contribuțiilor de lei, rezultând suma de lei căreia îi corespundea un impozit delei.

Ca o consecință, impozitul calculat de SC S SRL de lei trebuia redus corespunzător la suma de lei, fapt pentru care societatea este obligată să solicite anularea Deciziei de impunere și emiterea Deciziei de restituire pentru suma de lei.

II. Prin raportul de inspecție fiscală încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii, în baza căruia a fost emisă decizia de impunere, s-au constatat următoarele:

IMPOZIT PE PROFIT

Perioada verificată:01.10.2002 – 31.12.2007.

1. Organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit **cheltuielile în sumă de lei pe motiv că nu sunt aferente veniturilor realizate**, constând în:

a) **Cheltuieli cu consumul de gaz aferent imobilelor C4 și C5 din Strada B**, pe perioada ianuarie 2006 – septembrie 2007, imobile ce au fost înstrăinate către asociați în luna decembrie 2004 și respectiv decembrie 2005.

b) **Cheltuieli cu achiziționarea de bunuri** constând în vicleu, husă pat bebe, feng shui, produse de fitness și articole sportive.

c) **Cheltuieli cu servicii prestate de terti**, respectiv cazare microrevelion, servicii fitness, documentație cadastrală pentru dezlipire/alipire Sannicoara, documentație topo pentru dezlipire imobil P, imobile care nu au legătură cu societatea.

În baza art.21 alin.1 din legea nr.571/2003, ale art.21 alin.4 lit.e) și art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli și au calculat în sarcina societății **impozit pe profit suplimentar în sumă delei.**

2. S-a constatat că societatea a înregistrat eronat pe cheltuieli deductibile **suma de lei reprezentând cheltuieli fără documente justificative la bază, astfel:**

Societatea a înregistrat, în perioada decembrie 2002 – iunie 2005, cheltuieli pentru care nu poate justifica evidențierea acestora cu documentele prevăzute de lege, respectiv facturi fiscale precum și cheltuieli înregistrate pe

baza unor facturi fiscale care nu au calitatea de document justificativ potrivit prevederilor Legii nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, respectiv nu conțin toate datele cerute de lege - date eronate la denumire furnizor, cod fiscal furnizor, adresa furnizor.

În baza prevederilor art.6 din Legea nr.82/1991, pct.119 din HG nr.704/1993, pct.2.3 și 2.4 din OMFP nr.306/2002, OMFP nr.425/1998 și OMFP nr.1850/2004, ale art.9 alin.7 lit.j) din Legea nr.414/2002 și art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli. De asemenea, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și prevederile Deciziei V/2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

Ca urmare, s-a calculat în sarcina societății **impozit pe profit suplimentar în sumă de lei.**

3. Organele de inspecție fiscală au constatat că, **pe perioada mai 2003 - mai 2004, societatea a înregistrat cheltuieli cu prestări de servicii în sumă de lei**, pentru care nu au fost încheiate contracte de prestări servicii și nu se poate justifica prestarea efectivă a acestora prin situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

Deși organele de inspecție fiscală au solicitat documente justificative prin Nota explicativă din data 23.07.2008 acestea nu au fost prezentate astfel că, potrivit art.21(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 și pct.48 din HG nr.44/2004 nu au fost acceptate la deducere la calculul impozitului pe profit. Ca urmare, s-a calculat **impozit pe profit suplimentar în sumă delei.**

4. În ceea ce privește cheltuielile cu achiziționarea imobilizărilor corporale și necorporale, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Pe perioada octombrie 2002-decembrie 2007 societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil contravaloarea achizițiilor de imobilizări corporale și necorporale în sumă totală de lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a calculat amortizare separat pentru fiecare mijloc fix în cazul imobilizărilor care sunt folosite în seturi, loturi sau care formează un singur corp cum sunt: calculator+monitor+licență; laptop+RAM+laptop+Upgrade HDD; hidrofor Wilo HMC+sensor de apă+accesorii automatizări, pentru fiecare componentă. De altfel, s-a constatat că în unele cazuri inițial au fost întocmite facturile pentru un set, lot (laptopuri, hidrofor Wilo) ulterior acestea au fost stornate și s-au emis pe fiecare componentă a imobilizărilor corporale respective.

În cazul Automatic Voltage Regulator (stabilizator putere) și placa electronică 17KS0283CPU COFFER a căror valoare a fost înregistrată integral pe cheltuieli cu alte servicii executate de terți s-a constatat că acestea nu pot reprezenta reparații la laboratorul foto întrucât imobilizările menționate reprezintă mijloace fixe amortizabile pentru care cheltuielile cu achiziția acestora se recuperează pe calea amortizării, potrivit art.24 alin .1 și 2 din Legea nr.571/2003.

În ceea ce privește factura, emisă de SC H SRL, pentru servicii proiectare, amenajare, supraetajare spațiu imobil din Str. C s-a constatat că potrivit Contractului de proiectare și raportului de expertiză tehnică din data de 20.07.2006 aceste cheltuieli trebuiau atribuite direct imobilului urmând ca recuperarea acestora să se efectueze pe calea amortizării.

Referitor la serviciile informatice facturate în baza contractului încheiat cu SC E SRL și SC E SRL s-a constatat că obiectul contractului constă în *“prestarea de către executanți de servicii de analiză, proiectare, execuție și implementare a aplicațiilor informatice din pachetul Expert X5”* astfel că nu au avut în vedere explicațiile date de societate din care rezultă că ar reprezenta servicii de personalizare și updatare la o nouă versiune a softului cumpărat din anul 2001. Ca urmare, potrivit art.24(10) din Legea nr.571/2003 s-a constatat că aceste cheltuieli cu achiziționarea de programe informatice se recuperează pe o perioadă de 3 ani pe calea amortizării liniare.

În ceea ce privește serviciile de grădinărit efectuate în baza contractului nr.111/2007 încheiat cu SC GR SRL ce are ca obiect *“prestarea serviciilor de amenajări exterioare, design peisagistic, plante ornamentale, decorațiuni de grădină”* s-a constatat că a fost amenajat terenul situat în, str. Ciar potrivit art.24 alin.3 lit.f) din Legea nr.571/2003, amenajările de terenuri reprezintă mijloace fixe amortizabile.

Referitor la investițiile efectuate de societate la sediul din str. Corneliu Coposu nr.167, Cluj-Napoca, constând în aplicarea de lămpi, tuburi fluorescente, becuri, vas WC, bară duș, lavoar, rezervor, etc. organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit art.24 alin.23 din legea nr.571/2003 pentru imobilizările corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului mijloc fix și nu valoarea unei componente cum a considerat societatea. Totodată, s-a constatat că investițiile efectuate la mijloacele fixe în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii viitoare majorează valoarea mijlocului fix

urmând ca valoarea acestora să fie recuperată pe calea amortizării. Potrivit art.24 alin.1, art.24 alin.3, art.24 (10) și conform art.21 alin.3 lit.i) din Legea nr.571/2003 s-a calculat **impozit pe profit suplimentar în sumă de** lei. Duratele normale de funcționare și clasificarea mijloacelor fixe s-au determinat pe baza HG nr.964/1998 și HG nr.2139/2004 iar pentru valoarea de intrare a imobilizărilor în funcție de care s-au stabilit limitele prevăzute de HG nr.424/2001, HG nr.1553/2003 și HG nr.105/2007.

Totodată, pentru neachitarea la termenul de scadență a impozitului pe profit au fost calculate dobânzi, majorări de întârziere și penalități de întârziere în sumă totală de lei.

TAXA PE VALOAREA ADAUGATA

Perioada verificată:01.12.02003-31.12.2007.

1. Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere **TVA în sumă de** lei pe motiv că **societatea nu deține documente care să justifice dreptul de deducere** precum și în baza unor facturi fiscale ce conțin date eronate la denumirea furnizorului, codul fiscal și adresa furnizorului, în baza art.24 alin.1 din Legea nr.345/2002, art.62 alin.1 din HG nr.598/2002, art.145 alin.8 lit.a) din Legea nr.571/2003 și pct.51 alin.1 și 2 din HG nr.44/2004. Organele de inspecție fiscală invocă și prevederile Deciziei V/2007 a Inaltei Curți de Casație și Justiție.

2. De asemenea, s-a constatat ca societatea a dedus eronat **TVA în sumă de** lei, pe perioada 01.05.2003 – 30.09.2007, **pe bază de documente prezentate în copie xerox**, fapt pentru care nu a fost acceptată la deducere în baza art.24 alin.1 din Legea nr.345/2002, art.62 alin.1 din HG nr.598/2002, art.145 alin.8 lit.a) și art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 și pct.46 alin.1 și 2 și pct.51 alin.1 și 2 din HG nr.44/2004.

3. Totodată, s-a constatat că, în perioada 01.01.2007 – 31.12.2007, societatea a beneficiat de prestări servicii constând în amenajare spațiu comercial, lucrări instalații electrice, montare tâmplărie pvc respectiv lucrări pavaj curte, operațiuni cuprinse în categoria lucrărilor de construcții-montaj pentru care **era obligatorie aplicarea măsurilor de simplificare**.

Ca urmare, în baza prevederilor art.160 alin.2 lit.c), alin.3 și 5 din Legea nr.571/2003 și ale pct.82 alin.9 din HG nr.44/2004 organele de inspecție fiscală au stabilit **TVA suplimentară în sumă de** lei .

4. Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 01.01.2004 – 31.12.2007, societatea a încheiat contracte de închiriere cu mai

multe societăți pentru care a primit facturi cu TVA reprezentând contravaloarea chiriei aferentă spațiilor închiriate.

Pentru o parte din acești furnizori societatea a prezentat **notificări cu privire la opțiunea de taxare a operațiunilor de închiriere a imobilelor** iar pentru alți furnizori, cum sunt SC C SRL, SC AV SRL societatea nu a prezentat notificări potrivit art.141 alin.3 din Legea nr.571/2003 și pct.38 din HG nr.44/2004. Explicația referitoare la SC C SRL a fost că a optat tacit înainte de data aderării care însă, nu a fost avută în vedere de organele de inspecție fiscală pe motiv că trebuia să depună notificarea în 90 de zile de la data aderării.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în ceea ce privește furnizorul SC AD SRL, s-a depus notificarea în data de 08.07.2008 iar operațiunea devine taxabilă de la data de 01.01.2008 și nu anterior acestei date având în vedere că în anul 2007 contractul era în derulare iar potrivit normelor legale opțiunea se exercită de la data depunerii notificării.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit art.141 alin.2 lit.k) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare societatea trebuia să solicite prestatorului stornarea facturii cu TVA și emiterea unei facturi fiscale fără TVA potrivit pct.40 din HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, astfel că s-a stabilit **TVA suplimentară în sumă de lei.**

5. Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 2004 – 2007, societatea a dedus **TVA în sumă de lei pentru achiziții care nu sunt destinate operațiunilor taxabile** – achiziții vieu, husă pat bebe, feng shui, produse de fitness, articole sportive, consum gaz la imobile vandute.

În baza art.129 alin.3 și art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea trebuia să colecteze TVA aferentă bunurilor achiziționate în scopuri ce nu au legătură cu activitatea desfășurată, pentru uzul personal al angajaților sau al altor persoane fiind considerată prestare de serviciu cu plată.

Pentru neachitarea la termenul scadent au fost calculate **dobânzi, majorări de întârziere și penalități de întârziere în sumă totală de lei.**

Cu adresa organele de inspecție fiscală au transmis procesul verbal organelor de urmărire și cercetare penală din cadrul Parchetului de pe lângă Judecătoria C constatările de la pct.1, 4 și 5 ce se referă la constatările de la cap.1.1.2., 1.1.3 și 1.1.3.1 din raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii decizie de impunere.

IMPOZITUL PE VENITUL DIN SALARII
Perioada verificată: 01.12.2002 – 31.12.2007.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea, în calitate de asigurător, a încheiat cu SC O SA Contractul de asigurare „Plan de asigurare de accidente și pensii suplimentare” din data de 29.09.2005, potrivit căruia a achitat suma de lei reprezentând prima anuală aferentă componentei de risc-deces din orice cauză și suma de lei reprezentând prima de asigurare suplimentară aferentă componentei de pensie suplimentară cu capitalizare.

De asemenea, s-a constatat că societatea a încheiat cu SC B SA Contractul de asigurare–„Asigurare de grup pentru angajați” din data de 28.03.2006, potrivit căruia a achitat suma de lei reprezentând prima anuală aferentă componentei de risc-deces și suma de lei reprezentând prima de asigurare suplimentară aferentă componentei de pensie suplimentară aferentă clauzei suplimentare de beneficii-investiții.

În baza prevederilor acestor contracte de asigurare, organele de inspecție fiscală au constatat că nu rezultă modul în care polițele de asigurare au fost valorificate către beneficiarii acestora, respectiv foștii angajați ai societății și modul în care s-au finalizat contractele de asigurare.

În urma corespondenței purtate cu societățile de asigurare organele de inspecție fiscală au constatat că sumele achitate de societate cu titlu de prime de asigurare în contul angajaților săi a fost răscumpărată de către foștii angajați, acestea fiind virate în contul salariaților. Totodată, s-a constatat că data răscumpărării către conturile angajaților coincide cu data încasării primei de asigurare de către societatea de asigurare, sumele achitate de contestatoare ca prime de asigurare intrând în aceeași zi în conturile de card ale salariaților.

Potrivit explicațiilor date de salariați la data de 16.09.2008 rezultă că aceștia nu au beneficiat de alte sume de la societate în afara drepturilor salariale și a unor prime de sărbători neavând cunoștință de încasarea unor sume de la societățile de asigurare sub forma răscumpărării primelor de asigurare.

Având în vedere prevederile art.11 alin.1 in Legea nr.571/2003 organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea tranzacțiilor, astfel:

-..... lei reprezentând prima de asigurare suplimentară aferentă componentei de pensie suplimentară cu capitalizare și suma de lei reprezentând prima de asigurare suplimentară aferentă componentei de pensie suplimentară aferentă clauzei suplimentare de beneficii-investiții constituie drepturi salariale care au fost încasate de foștii salariați angajați ai societății;

- suma de lei reprezentând prima anuală aferentă componentei de risc-deces și suma de lei reprezentând prima

anuală aferentă componentei de risc-deces din orice cauză constituie prime de asigurare plătite de angajator în numele angajatului, care, potrivit titlului III din Legea nr.571/2003 reprezintă venituri asimilate salariilor.

Din verificări a rezultat că societatea a calculat și virat impozitul pe venitul din salarii aferent primelor de asigurare suportate pentru angajații proprii așa cum se prevede la art.55 alin.1, art.55 alin.2 lit.k) și alin.3 lit.g) din Legea nr.571/2003 precum și potrivit pct.70 lit.h) din HG nr.44/2004.

CONTRIBUȚII SOCIALE

Contribuția la asigurările sociale de stat datorate de angajator

Perioada supusa inspecției fiscale: 01.12.2002 - 31.12.2007.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a inclus în baza de calcul a acestei contribuții suma delei ce constituie drepturi salariale așa cum s-a analizat la capitolul impozit pe venitul din salarii.

În baza art.24 alin.1 lit.a) din Legea nr.19/2000, pct.19 din Ordinul nr.340/2001, organele de inspecție fiscală au calculat **contribuție suplimentară la asigurările sociale datorată de asigurați în sumă de lei.**

Contribuția individuală la asigurările sociale de stat

Perioada supusa inspecției fiscale: 01.12.2002 -31.12.2007.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a inclus în baza de calcul a acestei contribuții suma delei ce constituie drepturi salariale așa cum s-a analizat la capitolul impozit pe venitul din salarii.

În baza art.23 alin.1 lit.a) din Legea nr.19/2000 și pct.19 din Ordinul nr.340/2001 organele de inspecție fiscală au calculat **contribuție suplimentară la asigurările sociale datorată de angajator în sumă de lei.**

Pentru neachitarea la termen a contribuțiilor datorate au fost calculate **dobânzi, majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente în sumă totală de lei.**

Contribuția de asigurări pentru somai datorata de angajator

Perioada supusa inspecției fiscale: 01.12.2002 - 31.12.2007.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a inclus în baza de calcul a acestei contribuții suma de lei ce

constituie drepturi salariale așa cum s-a analizat la capitolul impozit pe venitul din salarii.

În baza art.26 din Legea nr.76/2002, modificată și completată și art.13 alin.1 lit.a) din HG nr.174/2002, organele de inspecție fiscală au calculat **contribuție suplimentară la asigurările de șomaj datorată de angajator în sumă de lei.**

Contribuția individuala de asigurări pentru somai

Perioada supusa inspecției fiscale: 01.12.2002 - 31.12.2007.

S-a constatat că societatea nu a inclus în baza de calcul a acestei contribuții suma de lei ce constituie drepturi salariale așa cum s-a analizat la capitolul impozit pe venitul din salarii.

În baza art.27 alin.1 lit.a) din Legea nr.76/2002, modificată și completată , art.14 alin.1 lit.a) din HG nr.174/2002, organele de inspecție fiscală au calculat **contribuție suplimentară la asigurările de șomaj datorată de asigurați în sumă de lei.**

Pentru neachitarea la termen a contribuțiilor datorate au fost calculate **dobânzi, majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente în sumă totală de lei.**

Contribuția de asigurări sociale de sănătate datorata de angajator

Perioada supusa inspecției fiscale: 01.12.2002 - 31.12.2007.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a inclus în baza de calcul a acestei contribuții suma de lei ce constituie drepturi salariale așa cum s-a analizat la capitolul impozit pe venitul din salarii.

În baza art.52 alin.1 din OUG nr.150/2002, modificată și completată și art.258 alin.1 și 2 din Legea nr.95/2002, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au calculat **contribuție suplimentară la asigurările sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de lei.**

Contribuția individuala la asigurările sociale de sănătate

Perioada supusa inspecției fiscale: 01.12.2002 - 31.12.2007.

S-a constatat că societatea nu a inclus în baza de calcul a acestei contribuții suma de lei ce constituie drepturi salariale așa cum s-a analizat la capitolul impozit pe venitul din salarii.

În baza art.51 alin.1 li alin.2 lit.a) din OUG nr.150/2002, cu modificările și completările ulterioare, art.257 alin.1 și alin.2 lit.a) din Legea nr.95/2002, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție

fiscală au calculat **contribuție suplimentară la asigurările sociale de sănătate datorată de asigurați în sumă de** lei.

Pentru neachitarea la termen a contribuțiilor datorate au fost calculate **dobânzi, majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente în sumă totală de** lei.

Contribuția pentru accidente de munca si boli profesionale

Perioada supusa inspecției fiscale: 01.12.2002 - 31.12.2007.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a inclus în baza de calcul a acestei contribuții suma de

 lei ce constituie drepturi salariale așa cum s-a analizat la capitolul impozit pe venitul din salarii.

În baza art.5 alin.1 lit.a) și art.101 alin.1 din Legea nr.346/2002, modificată și completată, organele de inspecție fiscală au calculat **contribuție suplimentară pentru accidente de munca si boli profesionale în sumă de** lei.

Pentru neachitarea la termen a contribuțiilor datorate au fost calculate **dobânzi, majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente în sumă totală de** lei.

Contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale

Perioada supusa inspecției fiscale: 01.01.2007 - 31.12.2007.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a inclus în baza de calcul a acestei contribuții suma de

 lei ce constituie drepturi salariale așa cum s-a analizat la capitolul impozit pe venitul din salarii.

În baza art.7 alin.1 lit.a) din Legea nr.200/2006, modificată și completată, organele de inspecție fiscală au calculat **contribuție suplimentară la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de** lei.

Pentru neachitarea la termen a contribuțiilor datorate au fost calculate **dobânzi, majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente în sumă totală de** lei.

Contribuția la fondul pentru concedii si indemnizații datorată de angajator

Perioada supusă inspecției fiscale: 01.01.2006 - 31.12.2007.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a inclus în baza de calcul a acestei contribuții suma de

 lei ce constituie drepturi salariale așa cum s-a analizat la capitolul impozit pe venitul din salarii.

În baza art.6 alin.2 din OUG nr.158/2005, organele de inspecție fiscală au calculat **contribuție suplimentară la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de lei.**

Pentru neachitarea la termen a contribuțiilor datorate au fost calculate dobânzi, majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente în sumă totală de lei.

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

A. Referitor la argumentul contestatoarei potrivit căruia prin nejustificarea măsurii de suspendare a inspecției fiscale pe perioada 16.05.2008 – 05.11.2008 s-a produs un prejudiciu societății,

În fapt, societatea arată că suspendarea inspecției fiscale nu este justificată și a produs prejudiciu societății .

În drept, potrivit art.104 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“(1) *Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de 3 luni.[...]*

(3) *Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) și (2).*

(4) *Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale ori de câte ori sunt motive justificate pentru aceasta.*

(5) Condițiile și modalitățile de suspendare a unei inspecții fiscale se vor stabili prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, respectiv prin ordin comun al ministrului economiei și finanțelor și al ministrului internelor și reformei administrative, în cazul inspecțiilor fiscale efectuate de organele fiscale prevăzute la art. 35, care se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I.”

Iar potrivit art.2 din OMFP nr.708/2006 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale:

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

- a) necesitatea efectuării unuia sau mai multor controale încrucișate;*
- e) necesitatea efectuării de cercetări specifice pentru identificarea unor persoane fizice sau stabilirea realității unor tranzacții;”*

Totodată, la art.3, 4, 5 și 6 din același act normativ se prevede:

“(1) Propunerea de suspendare va fi făcută în scris de către organele de inspekție fiscală prin întocmirea unui referat avizat de șeful de serviciu coordonator, care va fi supus aprobării conducătorului inspekției fiscale competent.

(2) Referatul va conține una sau mai multe dintre condițiile prevăzute la art. 2 care au stat la baza propunerii de suspendare, precum și acțiunile care urmează a se efectua.

ART. 4

Referatul aprobat de conducătorul inspekției fiscale competent va fi anexat la raportul de inspekție fiscală încheiat la finalizarea inspekției fiscale.

ART. 5

Data de la care se suspendă acțiunea de inspekție fiscală va fi comunicată în scris contribuabilului.

ART. 6

După încetarea condițiilor care au generat suspendarea, inspekția fiscală va fi reluată, data acesteia fiind comunicată în scris contribuabilului.”

Față de prevederile legale se reține că inspekția fiscală poate fi suspendată dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute de lege.

Din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că prin adresa s-a comunicat SC S SRL că începând cu data de 16.05.2008 acțiunea de inspekție fiscală a fost suspendată potrivit prevederilor art.2 lit.a din OMFP nr.708/2006 iar cu adresa s-a comunicat reluarea inspekției fiscale la data de 25.08.2008.

De asemenea, cu adresa s-a comunicat societății că începând cu data de 25.08.2008 acțiunea de inspekție fiscală a fost suspendată potrivit prevederilor art.2 lit.e din OMFP nr.708/2006 iar cu adresa s-a comunicat reluarea acesteia la data de 05.11.2008.

La dosarul cauzei sunt anexate două referate emise de Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii - aprobate de conducerea instituției.

Prin referatul din data 16.05.2008 se propune și aprobă efectuarea unui control încrucișat la furnizorul SC A SRL iar prin referatul din data de 25.08.2008 s-a propus și aprobat solicitarea unor informații de la SC O SA și SC B SA și de la foștii salariați ai societății în vederea stabilirii exacte a naturii

sumelor reprezentând prime de asigurare suportate de contribuabil pentru angajații proprii.

Cele două referate au fost transmise societății cu adresa și adresa.

Având în vedere cele prezentate mai sus coroborate cu prevederile legale mai sus invocate se reține că suspendarea inspecției fiscale pe perioada 16.05.2008 – 05.11.2008 s-a efectuat cu respectarea condițiilor impuse de lege, aceasta fiind justificată cu documentele cerute de lege și cu invocarea a două dintre situațiile prevăzute de art.2 din OMFP nr.708/2006.

Ca urmare, susținerea contestatoarei potrivit căreia nu a cunoscut efectiv motivele care au justificat măsura suspendării nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației.

De asemenea, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației nici argumentul potrivit căruia suspendarea inspecției fiscale reprezintă *“un aspect de nelegalitate prejudiciabil pentru societate”* întrucât suspendarea inspecției în vederea efectuării unor controale încrucișate sau obținerea de informații suplimentare au ca scop stabilirea cu certitudine a faptelor constatate cu consecința determinării/nedeterminării de obligații fiscale în sarcina societății verificate .

B. IMPOZIT PE PROFIT

1. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor care nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri,

a) În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de lei aferent cheltuielilor cu achiziții de bunuri – vieleu, husă pat bebe, feng shui, produse de fitness și articole sportive, cauza supusă soluționării este dacă acestea reprezintă cheltuieli ce nu sunt aferente veniturilor sau dacă se încadrează în categoria cheltuielilor sociale cu deductibilitate limitată la calculul profitului impozabil în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată nu au fost analizate sub acest aspect.

Perioada verificată: 2004 – 2007.

În fapt, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit achiziția de bunuri constând în vieleu, husă pat bebe, feng shui, produse de fitness și articole sportive.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile cu achiziția acestor bunuri pe motiv ca nu au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.

În ceea ce privește bunurile achiziționate constând în vicleu, husă pat bebe, feng shui, în sumă de lei, în anul 2004, societatea susține că acestea reprezintă cheltuieli sociale cu deductibilitate limitată la calculul profitului impozabil și reprezintă ajutoare acordate angajatelor cu ocazia nașterii copilului.

Referitor la produsele de fitness, articolele sportive și servicii de fitness în sumă totală de lei, pentru suma de lei reprezentând produse de fitness și articolele sportive efectuate în anul 2006 contestatoarea susține că reprezintă cheltuieli sociale întrucât cu aceste bunuri a fost dotată baza sportivă amenajată special în clădirea cu destinația sediul al societății și atașează la contestație planul autorizat al clădirii.

În drept, conform art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.”

Iar conform prevederilor art.21 alin.3 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

c) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra fondului de salarii realizat. Întră sub incidența acestei limite cu prioritate ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru înmormântare, ajutoarele pentru boli grave sau incurabile și protezele, precum și cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități sau unități aflate în administrarea contribuabililor: grădinițe, creșe, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și ale accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști, precum și pentru școlile pe care le au sub patronaj. În cadrul acestei limite pot fi deduse și cheltuielile reprezentând: transportul la și de la locul de muncă al salariaților, cadouri în bani sau în natură oferite copiilor minori ai salariaților, cadouri în bani sau în natură acordate salariatelor, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora, inclusiv transportul, ajutoare pentru salariații care au suferit pierderi în gospodărie și contribuția la fondurile de intervenție ale asociației profesionale a minerilor, ajutorarea copiilor din școli și centre de plasament;”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că achiziția de bunuri constând în ajutoare pentru naștere acordate salariatelor precum și cheltuielile cu activități sau unități aflate în administrarea societății cum sunt

bazele sportive proprii intră în categoria cheltuielilor cu deductibilitatea limitată la calculul profitului impozabil.

Ca urmare, se reține că prin raportul de inspecție fiscală nu a fost analizat acest aspect organele de inspecție fiscală limitându-se la neacordarea dreptului de deducere a acestor cheltuieli pe motiv că nu au fost efectuate pentru realizarea de venituri impozabile.

Astfel, se reține ca necesară reanalizarea cheltuielilor cu achiziția de vieu, husă pat bebe, feng shui, în sumă de lei, efectuate în anul 2004, în vederea stabilirii naturii acestora, scopul pentru care au fost utilizate precum și dacă au fost acordate unor persoane ce au calitatea de angajat al societății.

De asemenea, se vor reanaliza și cheltuielile cu produsele de fitness și articole sportive în sumă de lei, în vederea stabilirii dacă societatea are în administrare baza sportivă și dacă aceasta funcționează în scopul desfășurării în bune condiții a activității societății.

Urmare a celor constatate la reanalizare se va proceda, dacă este cazul, la calcularea cotei de 2% din fondul de salarii realizat pe perioada verificată și se va stabili dacă aceste cheltuieli se încadrează în limitele de deducere prevăzute de lege.

La reanalizare se va avea în vedere și suma de lei reprezentând *“fistichiu Studio - servicii de fitness”* pe anul 2007, din anexa 1.1.1. la raportul de inspecție fiscală, respectiv se va reanaliza natura acesteia și dacă se încadrează în categoria cheltuielilor sociale.

Potrivit celor precizate mai sus se va desființa Decizia de impunere pentru impozitul pe profit în sumă de lei urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cheltuielile cu achiziția de bunuri în sensul celor prezentate în decizie și să stabilească dacă se încadrează în categoria cheltuielilor sociale, respectiv dacă sunt deductibile total sau parțial la calculul impozitului pe profit.

Astfel, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”.

b.) Referitor la impozitul pe profit în sumă de lei aferent cheltuielilor cu documentația topo și documentația cadastrală pentru alipire/dezlipire S și imobil P, cauza supusă soluționării este dacă aceste cheltuieli sunt aferente veniturilor realizate de societate în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală nu s-a analizat natura acestora.

În fapt, societatea a înregistrat, **în anul 2007**, cheltuieli cu “*documentația topo*” și cu “*documentație cadastrală pentru alipire/dezlipire S și pentru imobil P*” în sumă totală de lei, ce nu au fost acceptate la deducere pe motiv că nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Prin contestație, societatea susține că aceste cheltuieli au fost efectuate pentru a obține credite de la instituții financiare care au solicitat prezentarea de garanții reale, inclusiv garanții imobiliare. Întrucât societatea nu deținea imobile libere de sarcini asociații au decis punerea în garanție a bunurilor imobiliare proprii astfel că, societatea a suportat cheltuielile cu documentațiile topografice și cadastrale.

În drept, potrivit art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

“(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.”

Potrivit pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“22. 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.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că sunt deductibile la calculul impozitului pe profit numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Prin raportul de inspecție fiscală deși organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile nu au analizat natura acestora și nici dacă au fost efectuate pentru imobilele, proprietate a asociaților, aduse drept garanție în vederea obținerii unui credit pentru desfășurarea activității societății. De asemenea, nu s-a analizat dacă urmare a efectuării acestor cheltuieli societatea a obținut credite de la instituțiile financiare iar acestea au fost utilizate pentru desfășurarea activității aducătoare de venituri impozabile.

Având în vedere cele precizate mai sus se reține ca necesară reanalizarea acestor cheltuieli și în funcție de cele constatate la reanalizare se va stabili caracterul deductibil sau nedeductibil al acestora.

Ca urmare, se va desființa decizia de impunere contestată pentru impozitul pe profit în sumă delei aferent cheltuielilor cu documentațiile topografice și cadastrale urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze aceste cheltuieli în funcție de cele prezentate în decizie.

Astfel, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește constatarea privind cheltuielile cu “*cazare microrevelion*” se reține că acestea nu se regasesc în anexa 1.1.1. la raportul de inspecție fiscală și nu sunt incluse în calculul impozitului pe profit în sumă de lei, deși suma de lei “*cumpărare cazare microrevelion*” se regăsește în anexa 1 la raportul de inspecție fiscală, la poziția 1 din “*Situația privind constatările rezultate în urma controlului efectuat – trimestrul I 2006*”.

2. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor ce nu au la bază documente justificative,

a) Referitor la suma de lei, reprezentând:

- **impozit pe profit;**
- **dobânzi și majorări de întârziere aferente;**
- **penalități de întârziere aferente;**
- **TVA;**
- **dobânzi și majorări de întârziere aferente;**
- **penalități de întârziere aferente,**

cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi pe fondul cauzei, în condițiile în care procesul verbal a fost înaintat Parchetului de pe lângă Judecătoria C

În fapt, prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată nu au fost acceptate la deducere cheltuieli ce nu au la bază documente justificative, **pe perioada decembrie 2002 – iunie 2005**, respectiv nu prezintă facturi fiscale sau a prezentat facturi fiscale ce conțin date eronate cu privire la denumirea furnizorului, codul fiscal și adresa furnizorului (cap.1.1.2.) precum și TVA aferentă (cap.1.3.1.).

De asemenea, nu au fost acceptate la deducere cheltuieli cu prestările de servicii pentru care nu s-au prezentat contracte și nu a fost făcută dovada prestării efective cu documente, **pe perioada mai 2003 – mai 2004** (cap.1.1.3).

Constatările de la pct.1, 4 și 5 din procesul verbal transmis organelor din cadrul Parchetului de pe lângă Judecătoria C se referă la constatările de la cap.1.1.2., 1.1.3. și 1.3.1. din raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza deciziei de impunere contestată.

Ca urmare, prin procesul verbal, impozitul pe profit în sumă de lei și TVA în sumă de lei, au fost stabilite ca urmare a neacceptării la deducere a cheltuielilor ce nu au la bază documente

justificative, pe perioada decembrie 2002 – iunie 2005, respectiv societatea nu a prezentat facturi fiscale sau a prezentat facturi fiscale ce conțin date eronate cu privire la denumirea furnizorului, codul fiscal și adresa furnizorului, iar impozitul pe profit în sumă delei a fost determinat ca urmare a neacceptării la deducere a cheltuielilor cu prestările de servicii pentru care nu s-au prezentat contracte și nu a fost făcută dovada prestării efective cu documente.

Referitor la cheltuielile neacceptate la deducere menționate mai sus și ca urmare a investigațiilor efectuate prin procesul verbal **s-a constatat ca o parte dintre furnizori nu există iar în ceea ce privește prestarile de servicii s-a constatat ca societatea a înregistrat pe cheltuieli prestări ce nu au fost efectuate în realitate.**

Deoarece din documentele existente organele de inspecție fiscală nu au putut stabili realitatea operațiunilor constatate, procesul verbal a fost transmis Parchetului de pe lângă Judecătoria C, cu adresa aflată la dosarul cauzei, pentru a fi cercetate toate aspectele consemnate în acesta privind realitatea operațiunilor desfășurate precum și persoanele vinovate.

In drept, art.214 alin.1 lit.a) și alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată prevede:

“(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când :

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indicilor savarsirii unei infracțiuni a carei constatare ar avea o înraurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă ; (.....)

(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin.(2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”

Astfel, între stabilirea obligațiilor bugetare din Decizia de impunere emisă de reprezentanții Administrației finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii și stabilirea caracterului infracțional al faptelor savârșite există o stransă interdependență de care depinde soluționarea cauzei.

Această interdependență constă în faptul că, în speță, se ridică problema realității operațiunilor efectuate de societate în condițiile în care societatea nu poate justifica cu documente înregistrarea pe cheltuieli deductibile fiscal a unor servicii despre care organul de inspecție fiscală susține că nu au fost prestate efectiv și înregistrarea pe cheltuielile deductibile fiscal a unor sume pe bază de facturi fiscale ce conțin date eronate cu privire la denumirea furnizorilor, codul fiscal și adresa furnizorilor, fapte ce au condus la diminuarea impozitului pe profit și a taxei pe valoarea

adăugată aferentă, operațiuni asupra cărora urmează să se pronunțe organele de cercetare penală.

Având în vedere cele precizate mai sus, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate investi în soluționarea pe fond a cauzei, înainte de a se pronunța o soluție definitivă pe latura penală, motiv pentru care se va suspenda soluționarea contestației pe cale administrativă **pentru suma totală de lei**, reprezentând impozit pe profit în suma de lei, dobânzi și majorări de întârziere aferente în sumă de lei, penalități de întârziere aferente în sumă de lei, TVA în sumă de lei, dobânzi și majorări de întârziere aferente în sumă de lei și penalități de întârziere aferente în sumă de lei.

b) În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă delei aferent cheltuielilor pentru care societatea prezintă facturi fiscale ce conțin date eronate la furnizor, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra deductibilității acestor cheltuieli în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală nu s-a efectuat o analiză din punct de vedere fiscal a facturilor fiscale, respectiv o verificare a modului de completare a facturilor fiscale cu datele cerute de formular precum și a realității operațiunilor.

În fapt, societatea a înregistrat cheltuieli deductibile pe bază de facturi fiscale ce cuprind date eronate la rubrica furnizor.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere, la calculul impozitului pe profit, cheltuielile cu aprovizionările efectuate de contestatoare de la diverse societăți pe motiv **“lipsă document justificativ-factura, date eronate la denumire furnizor, cod fiscal furnizor, adresă furnizor”**.

Conform anexei 1.1.2 și anexei nr.1 la raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza deciziei de impunere contestată, nu au fost acceptate la deducere, **pe anul 2002**, suma de lei reprezentând cheltuieli cu achiziționarea de acumulatori și reparații de la M cu facturile fiscale și.

Contestatoarea susține că aceste facturi fiscale îndeplinesc condițiile cerute de actele normative în vigoare pentru a avea calitatea de document justificativ, fiind tipizate, înseriate și numerotate și cuprind datele cerute de lege.

În drept, art.9 (7) lit.j din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, în vigoare în luna decembrie 2002, prevede că :

“(7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:

j) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu

modificările și completările ulterioare, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii”.

Conform pct.119 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilitatii nr.82/1991, aprobat prin HG nr.704/1993, în vigoare pe luuna decembrie 2002:

“Potrivit art.6 alin. (2) din lege, orice operatiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care sta la baza înregistrărilor în contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.

Documentele justificative cuprind, de regula, următoarele elemente principale:

- a) denumirea documentelor;*
- b) denumirea și **sediul unității patrimoniale care întocmește documentul;***
- c) numărul și data întocmirii documentului;*
- d) menționarea părților care participă la efectuarea operațiunilor patrimoniale (când este cazul);*
- e) conținutul operațiunii patrimoniale și, când este cazul, și temeiul legal al efectuării ei;*
- f) datele cantitative și valorice aferente operațiunii efectuate;*
- g) numele și prenumele, precum și **semnăturile persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, după caz;***
- h) alte elemente menite sa asigure consemnarea completa a operațiunilor efectuate.”*

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că în vederea stabilirii caracterului deductibil sau nedeductibil al cheltuielilor cu aprovizionările este necesară analizarea modului de completare al facturilor fiscale în vederea stabilirii dacă acestea au calitatea de document justificativ ce stă la baza înregistrării cheltuielilor în contabilitate.

Față de cele de mai sus, se reține că, în ceea ce privește posibilitatea deducerii cheltuielilor în cazul în care documentele justificative cuprind mentiuni incomplete, Inalta Curte de Casatie si Justitie, constituita in Sectii Unite, prin Decizia nr.V din 15.01.2007 a emis un punct de vedere unitar in ceea ce priveste deducerea taxei pe valoarea adaugata si diminuarea bazei impozabile la calculul impozitului pe profit in situatia in care documentele justificative nu contin toate informatiile prevazute de prevederile legale in vigoare la data efectuarii operatiunilor.

Astfel, prin Decizia V din 15.01.2007 **se precizează că toate actele normative anterioare sau ulterioarea adoptării Codului fiscal au prevazut obligativitatea prezentarii de documente întocmite “*legal*” sau “*conform legii*”, însă prin Codul fiscal s-a reglementat unitar atât**

obligativitatea prezentării documentelor justificative cât și mențiunile sau informațiile pe care acestea trebuie să le cuprindă.

Având în vedere aceste aspecte, Inalta Curte de Casatie si Justitie, constituita in Sectii Unite, **a concluzionat că “în aplicarea corectă a dispozițiilor art.21 alin.4 lit.f si ale art.145 alin.8 lit.a si b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si ale art.6(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, se impune să se considere că taxa pe valoarea adaugata nu poate fi dedusa si nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situații în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicita deducerea acestei taxe.”**

De asemenea, în vederea neacceptării la deducere a cheltuielilor cu aprovizionările și cu prestările de servicii organele de inspecție fiscală trebuiau să analizeze și realitatea operațiunilor prin verificarea faptică a documentelor contabile ale societății și a modului de înregistrare în contabilitate a cheltuielilor, intrarea în gestiunea pentru mărfuri și modul de utilizare a acestora, respectiv dacă au fost utilizate pentru realizarea de venituri impozabile iar în ceea ce privește reparațiile trebuia analizat dacă acestea au fost efectuate pe bază de contract/comandă și sunt justificate cu documente întocmite în acest sens.

Ca urmare, întrucât la dosarul cauzei nu sunt anexate cele două facturi fiscale emise de cele doua societăți și avute în vedere de organele de inspecție fiscală la stabilirea impozitului pe profit suplimentar **iar din constatări nu rezultă cu claritate dacă documentele sunt lipsă sau dacă au fost completate cu date eronate la rubrica furnizor**, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la caracterul deductibil sau nedeductibil al acestora.

Față de cele precizate se va desființa decizia de impunere pentru impozitul pe profit în sumă de lei urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze aceste cheltuieli având în vedere cele precizate în decizie.

Ca urmare, se va face aplicarea prevederilor art.216 (3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia:

“3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

3. Referitor la impozitul pe profit în suma de lei aferent prestarilor de servicii pe anul 2003, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este

investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu prestările de servicii înregistrate în anul 2003 în condițiile în care societatea nu prezintă contracte de prestari servicii și nici documente din care să rezulte prestarea efectivă.

În fapt, societatea a înregistrat, **în anul 2003**, pe cheltuieli deductibile contravaloarea prestărilor de servicii în sumă totală de lei.

Aceste cheltuieli nu au fost acceptate la deducere de către organele de inspecție fiscală pe motiv că societatea nu a prezentat contracte și documente din care să rezulte prestarea efectivă a acestora.

Potrivit anexei 1 și anexei 1.1.3 la raportul de inspecție fiscală prestările de servicii de care a beneficiat societatea au constat în instalare bannere publicitare, transport marfă, service telefoane mobile, cumpărare reinstalare soft terminal și reparat telefoane uzate.

În drept, conform prevederilor art.9(7) lit.s) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, care precizează:

“(7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:

s) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, prestări de servicii sau asistență, în situația în care nu sunt încheiate contracte în formă scrisă și pentru care beneficiarii nu pot justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizată,

și ale pct.9.14 din HG nr.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit

“ 9.14 [...] În baza acestor prevederi este necesar ca serviciile să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului.

Verificarea prestației se realizează prin analiza documentelor justificative care atestă efectuarea serviciilor - situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.”

Față de prevederile legale sus citate se reține că pentru a fi deductibile cheltuielile cu prestările de servicii efectuate de prestatori pentru societatea contestatoare în calitate de beneficiar trebuie încheiate contracte în formă scrisă în vederea justificării prestațiilor pentru activitatea autorizată, din care să rezulte date referitoare la prestatori, termene de execuție, tarifele practicate, valoarea totală a contractului, etc..

Ca urmare, nu se poate reține susținerea contestatoarei potrivit căreia aceste prestări au fost efectuate pentru activitatea autorizată desfășurată, prestările de servicii fiind efectuate de prestatori în favoarea societății și nu de către societatea însuși.

Totodată, potrivit normelor la Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, prestarea efectivă a acestora se justifică cu documente respectiv situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, studii de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, astfel că, nu se poate reține nici argumentul societății potrivit căruia pe anul 2003 nu exista obligativitatea justificării prestării efective a serviciilor cu rapoarte de activitate, studii de piață, etc.

Ca urmare, potrivit celor precizate și având în vedere prevederile legale incidente în mod legal au procedat organele de inspecție fiscală astfel că, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în suma de lei.

4. Referitor la impozitul pe profit în sumă totală de lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe profit în condițiile în care prin contestație nu se aduc argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, s-a calculat **impozit pe profit în sumă de lei, pe perioada 2006 – 2007,** aferent cheltuielilor cu consumul de gaz la imobilele C4 și C5 din strada B, imobile care au fost înstrăinate către asociați în luna decembrie 2004, respectiv decembrie 2005, ce nu au fost acceptate la deducere la calculul impozitului pe profit. Aceste cheltuieli sunt prezentate în anexa 1.1.1 la raportul de inspecție fiscală.

De asemenea, s-a calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de **lei aferent cheltuielilor neacceptate la deducere pe motiv ca nu sunt prezentate documente justificative, respectiv facturi fiscale.**

Din anexa 1.1.2. și anexa 1 la raportul de inspecție fiscală rezultă ca, pe anul 2002, nu a fost acceptată la deducere la calculul impozitului pe profit, contravaloarea telefoanelor din facturile în sumă de lei, în sumă de lei și în sumă de lei, emise de SC R SRL pe motiv că lipsește documentul justificativ, respectiv facturile fiscale, fără ca prin contestație să se aducă argumente cu privire la aceste constatări

Totodată, a fost calculat în sarcina societății **impozit pe profit în sumă de lei aferent cheltuielilor cu prestările de servicii neacceptate la deducere pe anul 2004**, prezentate în anexa 1.1.3. la raportul de inspectie fiscală.

Din anexa 1.1.3. și anexa 1 la raportul de inspectie fiscală rezultă ca nu au fost acceptate la deducere la calculul impozitului pe profit, contravaloarea prestărilor de servicii constând în studiu de piață și comision de intermediere, concepție, tipărire afișe publicitare, contravaloare soft, decodare, instalare program Nokia.

Pentru toate aceste constatări societatea nu prezintă argumente prin contestatie.

În drept, sunt incidente prevederile art.206 din OG nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala, republicata, potrivit carora:

“(1) Contestatia se formulează în scris si va cuprinde:

a) motivele de fapt si de drept;”

b) coroborate cu prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Presedintele Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, potrivit caruia:

“12.1. Contestatia poate fi respinsă ca:

c) nemotivată, în situatia în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt si de drept în sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionării”.

Potrivit prevederilor legale de mai sus și având în vedere că organul de soluționare nu se poate substitui contestatoarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste aceste sume, se va respinge contestația ca nemotivată pentru impozitul pe profit în sumă de lei.

5. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de lei aferent cheltuielilor cu achiziționarea imobilizărilor corporale și necorporale,

5.a) Referitor la cheltuielile cu achiziționarea de calculatoare, laptop-uri, hidrofor, etc., cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra cuantumului cheltuielilor cu obiectele de inventar neacceptate la deducere la calculul impozitului pe profit

pe motiv că reprezintă imobilizări corporale pentru care amortizarea se calculează la valoarea lotului, setului, etc. în condițiile în care societatea susține că o parte din aceste bunuri reprezintă achiziții din fonduri PHARE ce nu au influență asupra cheltuielilor și veniturilor societății precum și faptul că la calculul amortizării efectuat de organele de inspecție fiscală există erori de calcul și de preluare a cheltuielilor din facturi fiscale de achiziție.

Perioada verificată: 2003 – 2007.

În fapt, în perioada verificată, societatea a achiziționat calculatoare, laptop-uri, hidrofor, etc. pe care le-a înregistrat pe cheltuieli cu obiectele de inventar la calculul impozitului pe profit.

Organele de inspecție fiscală au constatat că acestea reprezintă imobilizări corporale ce formează un singur corp, lot sau set pentru care amortizarea se calculează la valoarea de intrare a corpului, setului, lotului. Ca urmare, nu au acceptat la deducere cheltuielile cu obiectele de inventar și au procedat la calcularea amortizării având în vedere valoarea corpului, setului, lotului.

Contestatoarea susține că, în cazul facturii fiscale este vorba de achiziții din fonduri PHARE ce nu au influență asupra cheltuielilor și veniturilor societății și prezintă la contestație raportul financiar privind Contractul Phare.

De asemenea, arată că, în ceea ce privește calculul amortizării efectuat de organele de inspecție fiscală prezintă erori și anume:

- s-au preluat greșit cheltuielile din facturile (valoarea corectă fiindlei) și (valoarea corectă fiind lei);
- amortizarea pentru "*fotocopiator Lanier*" achiziționat în luna mai 2003 nu a fost luată în calcul amortizării pe trim.IV 2007;
- amortizarea pentru "*imprimantă*" achiziționată în luna mai 2006 nu a fost luată în calcul amortizării pe trim.IV 2007;
- amortizarea pentru "*licențe EXPERT X5 – 7 buc*" achiziționate în luna aprilie 2007 este greșit calculată rata de deducere pentru trim.II 2007 , în sumă de lei, deducerea corectă fiind în sumă de lei.

În drept, potrivit art.3 ultimul alineat din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, în vigoare pe anul 2003:

“Pentru obiectele care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, la încadrarea lor ca mijloace fixe se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set.”

Art.11 alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit:

*“(1) Cheltuielile privind amortizarea activelor corporale și necorporale sunt deductibile în limita prevederilor Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare. **Pentru echipamentele tehnologice, respectiv mașini, utilaje și instalații de lucru, computere și echipamente periferice ale acestora**, puse în funcțiune după data intrării în vigoare a prezentei legi, se poate utiliza regimul de amortizare accelerată fără aprobarea organului fiscal teritorial. Același regim de amortizare se poate utiliza și pentru brevetele de invenție, de la data aplicării acestora de către contribuabil.*

Conform art.24 alin.2 ultimul alineat din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 2004 – 2007:

“Pentru imobilizările corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set. Pentru componentele care intră în structura unui activ corporal, a căror durată normală de utilizare diferă de cea a activului rezultat, amortizarea se determină pentru fiecare componentă în parte.”

Iar potrivit art.24 alin.1 din același act normativ:

“(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.[...]

(6) Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determină conform următoarelor reguli:

b) în cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al mașinilor, uneltelor și instalațiilor, precum și pentru computere și echipamente periferice ale acestora, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară, degresivă sau accelerată;

c) în cazul oricărui alt mijloc fix amortizabil, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară sau degresivă.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că amortizarea se calculează la valoarea de achiziție în cazul imobilizărilor achiziționate cu titlu oneros.

Astfel, în ceea ce privește susținerea contestatoarei potrivit căreia organele de inspecție fiscală au luat în calculul amortizării valoarea facturii fiscale ce face obiectul achizițiilor din fonduri PHARE ce nu au influență asupra cheltuielilor și veniturilor societății nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât din analiza anexei 1 și anexei 1.1.4. la raportul

de inspecție fiscală rezultă că această factură nu se regăsește ca fiind avută în vedere la calculul amortizării aferentă calculatoarelor achiziționate.

În ceea ce privește preluarea eronată a valorilor din două facturi fiscale, se rețin următoarele:

Prin adresa organelor de inspecție fiscală precizează: "**este posibil ca valoarea facturii primite de la SC LSRL să fie în sumă de..... lei (deși contestatorul nu anexează nici o copie după această factură)** însă, așa cum rezultă din registrul jurnal și din bilanțul de verificare pe luna mai 2003, societatea a achiziționat de la SC L SRL un telefax DP80 în sumă de lei pe care l-a înregistrat ca mijloc fix, 2 bucăți Fotocopiator Lanier în sumă de lei pe care le-a înregistrat ca și obiecte de inventar și un refill toner pe care l-a înregistrat ca și cheltuieli cu reparațiile. Prin urmare, organul de control a calculat corect amortizarea deductibilă pentru suma de lei reprezentând mijloace fixe – 2 bucăți fotocopiator[...]"

De asemenea, prin aceeași adresă se menționează: "referitor la factura precizăm că valoarea totală a facturii este delei plus taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei. Contribuabilul a înregistrat așa cum rezultă din registrul jurnal și bilanțul de verificare pe luna aprilie 2004, întreaga sumă pe obiecte de inventar considerându-le integral deductibile la calculul profitului impozabil la momentul achiziției. Organul de inspecție fiscală a considerat, în mod corect, deductibile la calculul impozitului pe profit doar cheltuielile cu amortizarea pentru achizițiile efectuate cu factura respectivă și care se încadrau la mijloace fixe, în sumă de lei[...]"

Având în vedere cele precizate prin adresa precum și susținerile contestatoarei, nu rezultă cu claritate care este valoarea reală a copiatorului /copiatoarelor din factura fiscală pentru care s-a calculat amortizare.

De asemenea, în cazul facturii fiscale din constatări rezultă că a fost calculată amortizare în sumă de lei la valoarea totală a facturii de lei iar prin contestație societatea susține că s-a preluat greșit suma din factura, valoarea reală fiindlei.

Potrivit celor prezentate se reține ca necesară reanalizarea acestor aspecte pe bază de documente.

Referitor la erorile de calcul, în ceea ce privește amortizarea se rețin următoarele:

Privitor la amortizarea pentru "licențe EXPERT X5 – 7 buc" achiziționate în luna aprilie 2007 pentru care contestatoarea susține că este

greșit calculată rata de deducere pentru trim.II 2007 în sumă de lei, deducerea corectă fiind în sumă de lei, prin adresa organelor de inspecție fiscală recunosc obiecțiile contestatoarei ca fiind corecte și propune diminuarea bazei impozabile stabilită suplimentar în ceea ce privește impozitul pe profit.

Referitor la amortizarea pentru "fotocopiator Lanier" achiziționat în luna mai 2003 ce nu a fost luată în calcul amortizării pe trim.IV 2007 și amortizarea pentru "imprimantă" achiziționată în luna mai 2006 ce nu a fost luată în calcul amortizării pe trim.IV 2007, prin adresa organelor de inspecție fiscală precizează: "acestea nu au fost luate în considerare deoarece în luna octombrie 2007 s-au cedat imobilizările respectiv conform protocolului de divizare, în urma căruia magazinele, stocurile de marfă, investițiile la mijloacele fixe luate cu chirie, etc. nu mai sunt în patrimoniul SC S SRL".

Potrivit celor precizate se reține ca necesară desființarea deciziei de impunere pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu achizițiile de mijloace fixe amortizabile urmând ca organelor de inspecție fiscală să recalculeze baza impozabilă având în vedere cele precizate prin adresa cu privire la calculul amortizării pentru "licențe EXPERT X5 – 7 buc" precum și cele precizate în decizie cu privire la valoarea din facturile și iar în funcție de cele rezultate, la reanalizare se va recalcula impozitul pe profit aferent.

5.b.) Referitor la cheltuielile cu achiziționarea stabilizator putere și placă electronică, a serviciilor de gradinarit și a investițiilor efectuate la imobilul din strada C, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra majorării valorii mijloacelor fixe cu aceste cheltuieli, integral, în condițiile în care organelor de inspecție fiscală nu au analizat dacă în cuantumul acestora se regăsesc și cheltuieli cu reparațiile.

Perioada verificata:2005 - 2007

În fapt, societatea a achiziționat în anul 2005 "stabilizator putere" Automatic Voltage Regulator și în anul 2006 Placă electronică 17KS1283CPU Coffe, pe care le-a înregistrat pe cheltuieli cu alte prestări de servicii deductibile la calculul profitului impozabil. Organelor de inspecție fiscală au constatat că acestea reprezintă mijloace fixe amortizabile și au procedat la calcularea amortizării aferente.

De asemenea, societatea a înregistrat, **în anul 2007**, pe cheltuieli cu alte prestări de servicii, contravaloarea serviciilor de grădinarit, efectuate în baza Contractului

Din anexa 1.1.4.1 la raportul de inspecție fiscală rezultă că acestea au constat în amenajare spațiu verde, lucrări de confecționat, montat gard metalic, pavaje curte, montaj piatră, nisip curte. Organele de inspecție fiscală au constatat că acestea reprezintă amenajări de terenuri care potrivit art.24 alin.3 lit.f) din Legea nr.571/2003 reprezintă mijloace fixe amortizabile.

Totodată, societatea a înregistrat, **în anul 2006**, pe cheltuieli cu obiectele de inventar, becuri, aplică, tub fluorescent, lămpi, vas WC, bară duș, lavoar, rezervor, ce au fost considerate de organele de inspecție fiscală ca fiind investiții la imobilul din str.C, ce se recuperează pe calea amortizării.

Contestatoarea sustine că:

-“*stabilizator putere*” Automatic Voltage Regulator și Placă electronică 17KS1283CPU Coffe reprezintă piese de schimb pentru laboratorul foto, respectiv placa electronică arsă din cauza fluctuațiilor de energie a fost înlocuită cu o placă nouă pentru continuarea activității, fapt ce poate fi probat cu scăderea vânzărilor pe această perioadă;

- serviciile de grădinarit nu reprezintă amenajări de terenuri ci au fost efectuate lucrări de întreținere a spațiilor verzi, a gazonului, sădirea de plante ornamentale așa cum rezultă din factura și;

- achiziționarea de becuri, tuburi fluorescente, vas WC, etc. nu reprezintă imobilizări corporale ci obiecte de inventar ce sunt utilizate pentru înlocuirea produselor defecte, deteriorate existente în imobilul din str. C.

În drept, art.24 alin.1, alin.3 lit.d si alin.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, prevede următoarele:

“(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

[...]

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix; [...]

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

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

Art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicata, precizează:

“Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizării:

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix.”

Art.6 lit.a) din același act normative, precizează:

“ Nu sunt considerate mijloace fixe:

a) motoarele, aparatele și alte subansambluri ale mijloacelor fixe, procurate în scopul înlocuirii componentelor uzate cu ocazia reparațiilor de orice fel, care nu modifică parametrii tehnici inițiali ai mijlocului fix”.

De asemenea, pct.7, 8 și 9 din HG nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr.54/1997, prevede:

“7. Sunt asimilate mijloacelor fixe și se supun amortizării bunurile menționate la art. 4 din lege, astfel:

Cheltuielile efectuate la mijloacele fixe în scopul modernizării acestora trebuie să aibă următoarele efecte:

- să îmbunătățească efectiv performanțele mijloacelor fixe față de parametrii funcționali stabiliți inițial;

- să asigure obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale.

Pentru clădiri și construcții, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient.

“8.[..]

Investițiile efectuate pentru amenajarea lacurilor, bălților, iazurilor, terenurilor și pentru alte lucrări similare se recuperează pe calea amortizării, prin includerea în cheltuielile de exploatare într-o perioadă de maximum 10 ani, cu aprobarea consiliului de administrație sau a responsabilului cu gestiunea patrimoniului.”

“9. Nu sunt considerate mijloace fixe bunurile menționate la [art. 6](#) din lege.

Motoarele, aparatele și alte subansambluri ale mijloacelor fixe, destinate înlocuirii componentelor uzate, sunt incluse în categoria de lucrări de reparații.

Cheltuielile privind reparațiile de orice fel, ce se fac la mijloacele fixe, au ca scop restabilirea stării tehnice inițiale prin înlocuirea componentelor uzate.

Recuperarea acestor cheltuieli se face prin includerea în cheltuielile de exploatare integral, la momentul efectuării, sau eşalonat, pe o perioadă de timp, cu aprobarea consiliului de administrație sau a responsabilului cu gestiunea patrimoniului.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus se reține că, prin raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală au constat că aceste cheltuieli reprezintă cheltuieli cu investiții la mijloace fixe amortizabile ce majorează valoarea acestora urmând a fi recuperate pe calea amortizării, fără să efectueze o analiză a acestor cheltuieli pe bază de documente în vederea stabilirii dacă societatea a efectuat numai investiții sau dacă au fost efectuate și lucrări de reparații.

Din analiza anexelor 1 și 1.1.4.1 la raportul de inspecție fiscală rezultă că produsul **placă electronică** nu poate fi utilizat de sine stătător ci în componența unui aparat, agregat, etc. Ca urmare, se impune ca necesară analizarea celor susținute de contestatoare, respectiv dacă a fost utilizată pentru laboratorul foto pentru înlocuirea plăcii electronice arse și respectiv dacă a înlocuit o placă electronică având aceeasi parametri tehnici sau dacă placa electronică nouă a condus la îmbunătățirea parametrilor tehnici a laboratorului foto. În același sens va fi reanalizat și bunul achiziționat “*stabilizator putere*”.

În ceea ce privește serviciile de grădărit din Contractul încheiat cu SC G SRL rezultă că are ca obiect “*prestarea serviciilor de amenajări exterioare, design peisagistic, plante ornamentale, decorațiuni de grădină*”

Din analiza anexelor 1 și 1.1.4.1. la raportul de inspecție fiscală se reține că lucrările executate au constat în servicii de grădărit-amenajare spațiu verde, confecționat și montat gard metalic, pavaje curte, montaj piatră.

În ceea ce privește lucrările menționate în cele două anexe rezultă că nu toate lucrările pot conduce la majorarea valorii terenului acestea fiind numai cele de natura confecționat și montat gard metalic, pavaje curte, montaj piatră. Ca urmare, lucrările de întreținere a gazonului, însămânțarea de plante ornamentale nu pot conduce la majorarea valorii terenului având în vedere că reprezintă design exterior în funcție de sezon, așa cum susține contestatoarea referitor la contravaloarea facturilor fiscale . Ca urmare, se vor reanaliza și aceste cheltuieli în funcție de cele prezentate și se va proceda la recalcularea amortizării.

Referitor la achiziția de becuri, aplice, tuburi fluorescente, vas WC, bară dus, rezervor, lavoar se reține că becurile și tuburile fluorescente nu pot reprezenta decât obiecte de inventar care se înlocuiesc periodic, având valoare mică și durată de funcționare limitată. În ceea ce privește

celelalte bunuri achiziționate și având în vedere planul autorizat al clădirii ca fiind reconversie cantină în imobil birouri, acestea ar putea să fie incluse în categoria modernizărilor în condițiile în care se face dovada ca acestea au înlocuit alte bunuri de aceeași natură, inferioare în ceea ce privește calitatea. Ca urmare și pentru aceste produse se reține ca necesară reanalizarea cheltuielilor și reîncadrarea acestora ca fiind reparații sau modernizări în funcție de cele precizate în decizie.

În același sens este și punctul de vedere al direcției de specialitate – Direcția generală de legislație și reglementare în domeniul activelor statului din Ministerul Finanțelor Publice, exprimat într-o speță asemănătoare, prin adresa nr.:

“ Din punctul de vedere al atribuțiilor noastre și în conformitate cu prevederile legale [...] exemplificăm că, în categoria lucrărilor de reparații intră lucrări de genul: zugrăveli, tencuieli, vopsitorie, refacerea hidroizolației, [...] înlocuirea unor materiale existente cu altele de aceeași natură (înlocuirea gresiei, faianței, a grupurilor sanitare, a cablurilor, etc.), înlocuirea unor rețele electrice, termice de canalizare existente și uzate și altele de acest gen.

În categoria lucrărilor de modernizare, în cazul de față clădiri, intră lucrări de genul: consolidări, compartimentări, tavane false, pereți despărțitori, montări de ferestre și uși PVC cu geam termopan, balustrade inox, placări pereți cu rigips, lucrări de instalație electrică noi sau care conduc la o putere sporită față de vechile instalații și altele de aceeași natură care conduc la îmbunătățirea gradului de confort și ambient sau la reabilitarea și modernizarea termică a acestora.”

Ca urmare a celor prezentate și având în vedere și prevederile pct.93 și 94 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, potrivit cărora :

“93. - (1) Cheltuielile ulterioare aferente unei imobilizări corporale trebuie recunoscute, de regulă, drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate.

94. - (1) Costul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care este efectuată.

(2) Sunt recunoscute ca o componentă a activului investițiile efectuate la imobilizările corporale, sub forma cheltuielilor ulterioare. Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.”

se reține ca necesară reanalizarea cuantumului cheltuielilor cu materialele și serviciile achiziționate, urmând a se desființa decizia de impunere prin care s-a stabilit impozit pe profit aferent acestor cheltuieli urmând ca organele de inspecție fiscală să poceze la reanalizarea acestora în funcție de cele precizate în prezenta decizie și să recalculeze cuantumul impozitului pe profit.

Astfel, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit carora:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

5.c) În ceea ce privește cheltuielile cu licențele X5 și cu serviciile informatice achiziționate de la SC E SRL și SC E G SRL, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța dacă în cadrul cheltuielilor cu serviciile informatice sunt incluse și cheltuieli cu formarea profesională a personalului angajat și cu deplasarea la magazinele firmei în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală nu a fost analizată natura acestor servicii.

În fapt, societatea a înregistrat pe cheltuieli cu alte servicii, **în perioada 2004-2007**, reprezentând contravaloare licențe X5 și contravaloare servicii informatice achiziționate de la SC E SRL și SC EG SRL. Organele de inspecție fiscală au constatat că acestea reprezintă cheltuieli cu achiziționarea de programe informatice ce se recuperează pe calea amortizării pe o perioadă de 3 ani.

Contestatoarea susține că aceste cheltuieli includ și cheltuieli cu deplasarea la magazinele firmei și instruirea profesională care potrivit art.21 alin.2 lit.h) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reprezintă cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri.

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Cu privire la articolul de lege sus citat pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, stipulează următoarele:

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

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

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

Totodata, potrivit art.21 alin.2 lit.h) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:
h) cheltuielile pentru formarea și perfecționarea profesională a personalului angajat;*

iar potrivit art.24 alin.10 din același act normativ:

*“(10) Cheltuielile aferente achiziționării de brevete, drepturi de autor, licențe, mărci de comerț sau fabrică și alte valori similare, precum și cheltuielile de dezvoltare care din punct de vedere contabil reprezintă imobilizări necorporale se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz. **Cheltuielile aferente achiziționării sau producerii programelor informatice se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară pe o perioadă de 3 ani.** Pentru brevetele de invenție se poate utiliza și metoda de amortizare degresivă sau accelerată.”*

Față de prevederile legale sus invocate se reține că la dosarul cauzei este anexat Contractul de prestări servicii informatice încheiat între societate în calitate de beneficiar și SC E SRL în calitate de executant și SC EG SRL în calitate de proiectant, ce are ca obiect:

“prestarea de către executanți de servicii de analiză, proiectare, execuție și implementare a aplicațiilor informatice din pachetul X5, anume contabilitate generală, analiză financiară, resurse umane, gestionarea stocurilor pe centre de profit și de cost, urmărirea activităților de prestări servicii (service), gestionarea comenzilor furnizori pe centre de profit, managementul distribuției și prețurilor, funcționarea on-line și of-line a punctelor de lucru, cu sincronizarea periodică, descries înm anexa 1, parte integrantă a prezentului contract, astfel:

SC E SRL prestează serviciile de analiză, implementare și execuție aplicații;

SC EG SRL prestează serviciile de proiectare aplicații.

Aplicațiile se instalează pe un server cu 53 stații de lucru și un număr de 130 licențe pe module. Aplicațiile vor funcționa în mod integral pe acest server.”

La capitolul “*Obligatiile executanților* “ din contract, lit. a, c și d se prevede:

“a) să execute lucrări ce fac obiectul prezentului contract. Prestațiile se pot executa, după caz, la sediul executantului sau la sediul beneficiarului în termen util.[...]

c) să instruiască personalul beneficiarului prin parcurgerea tuturor etapelor aplicațiilor și închiderea unei luni complete, la sediul beneficiarului.

d) să predea beneficiarului aplicația actualizată conform legislației în vigoare. La data recepției aplicațiile X5 vor conține absolut toate actualizările existente la acea dată. Modificările legislative survenite vor fi puse la dispoziția utilizatorului în baza contractului de service, respectându-se termenul contractual și termenul de intrare în vigoare a normelor legislative modificate”.

De asemenea, la contract sunt prezentate două rapoarte de activitate prin care se precizează serviciile efectuate iar prin raportul de activitate se prevede că:”**S-au desfășurat stadii de formare și inițiere a șefilor de magazine P în utilizarea evoluției X5.”**

Din analiza contractului rezultă că societatea a achiziționat servicii de analiză, proiectare, execuție și implementare a aplicațiilor informatice din pachetul X5. Prin contract se prevede și instruirea personalului.

Potrivit celor de mai sus, se reține că înregistrarea în contabilitate în categoria imobilizărilor necorporale, amortizabile pe o perioadă de 3 ani, se efectuează numai pentru programele informatice achiziționate sau fabricate.

Din anexele 1 și 1.1.4.1. la raportul de inspecție fiscală rezultă că societatea a achiziționat ” *licențe Et X5*” și “*servicii informatice*”.

Ca urmare, potrivit contractului de prestari servicii informatice anexat la dosarul cauzei, acesta se referă la implementarea aplicațiilor informatice din pachetul E X5 pe un server cu 53 stații de lucru și un număr de 130 licențe pe module. Astfel, achiziționarea de licențe face parte din pachetul E X5 însă, serviciile de implementare a aplicațiilor informatice din pachetul E X5, inclusiv instruirea personalului în vederea utilizării aplicațiilor reprezintă prestări de servicii și intră sub incidența prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Codul fiscal, fiind necesară analizarea deductibilității acestora la calculul impozitului pe profit conform prevederilor legale incidente.

De asemenea, se reține că potrivit celor stipulate în contractul la capitolul "RECEPȚIA " : ***Termenul limită la recepției este de 2 luni de la momentul terminării lucrărilor de implementare a aplicațiilor, instruire a personalului și funcționare în mod real și are ca efect încetarea obligațiilor executanților cu privire la implementarea sistemului și încheierea fazei de implementare. Termenul de recepție a modului de analiză financiar-contabilă este de 3 luni de la încheierea fazei de implementare și funcționare în mod real*** și celor stipulate la capitolul "Termenul Contractului", respectiv ***Prezentul contract intră în vigoare la data de 06.09.2004 și are valabilitate până în momentul recepției, când se încheie un contract de service și asistență pe minimum 1 an, în condițiile căruia se va asigura garanția lucrărilor***, organele de inspecție fiscală nu au analizat data la care a avut loc recepția serviciilor informatice în vederea stabilirii dacă aceste servicii au fost prestate în baza unui contract scris.

Totodată, se reține că nu s-a analizat dacă o parte din aceste servicii informatice au fost desfășurate în baza unui contract de service așa cum se prevede în contractul nr.57/02.09.2004 și care, în acest caz, reprezintă cheltuieli cu întreținerea programului informatic, aferente veniturilor realizate.

De asemenea, contractul de prestări servicii informatice prevede și instruirea personalului în vederea utilizării aplicațiilor din pachetul EXPERT X5, cheltuieli ce trebuie analizate din punct de vedere fiscal prin prisma prevederilor art.21 alin.2 lit.h) din Codul fiscal.

De lămurit este și faptul că în anexa 1.1.4.1, la trim.III 2004, este înscrisă mențiunea ***servicii informatice cf. contract*** în sumă delei, mențiune regăsită și în anexa 1 la raportul de inspecție fiscală, în condițiile în care acest contract nu se regăsește la dosarul cauzei însă data încheierii coincide cu data încheierii contractului menționat în decizie și anexat la dosarul cauzei.

Ca urmare, se va desființa decizia de impunere pentru impozitul pe profit aferent serviciilor informatice urmând ca în funcție de cele prezentate în decizie să se reanalizeze natura acestora și în funcție de cele constatate la reanalizare se va stabili dacă acestea majorează valoarea imobilizărilor necorporale de natura programelor informatice amortizabile pe o perioadă de 3 ani sau dacă reprezintă cheltuieli deductibile/nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Astfel, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căror:

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act

administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

5.d) În ceea ce privește cheltuielile cu investițiile la imobilizări corporale luate cu chirie, cauza supusa soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra cuantumului acestora avut în vedere la calculul amortizării în condițiile în care din constatări și din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă care sunt mijloacele fixe luate cu chirie și nici investițiile efectuate la acestea.

În fapt, la cap.1.1.4. din raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată nu există constatări cu privire la investiții efectuate la imobilizări corporale închiriate.

Constatările se referă la servicii de proiectare, amenajare și supraetajare spațiu imobil din str. C fără a se menționa dacă acest imobil este închiriat sau dacă se află în proprietatea societății.

Prin contestație societatea aduce în susținere argumente în sensul ca organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere la calculul amortizării faptul că o parte din aceste investiții au fost refacturate către diverși beneficiari, inclusiv pentru sistemele de alarmă.

În susținere contestatoarea prezintă anexa 3 la contestație, prin care precizează facturile fiscale de achiziție a unor sisteme de alarmă, materiale și lucrări de amenajare și atașează facturile fiscale emise către beneficiari cu contravaloarea parțială achizițiilor

Totodată, deși prin raportul de inspecție fiscală nu se face nici un fel de precizare cu privire la mijloace fixe luate cu chirie, prin adresa, organele de inspecție fiscală precizează **“în cazul mijloacelor fixe luate cu chirie, precizăm că potrivit art.24 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 sunt considerate mijloace fixe amortizabile investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune sau altele asemenea[...].”**

În drept, potrivit art.24 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:
a) investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune sau altele asemenea;”*

și ale art.24 alin.11 lit.c) din același act normativ :
“(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

c) pentru cheltuielile cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune de cel care a efectuat investiția, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz;”

Având în vedere că din constatări nu rezultă dacă investițiile efectuate de societate în baza documentelor prezentate se referă la mijloace fixe luate cu chirie și care au fost avute în vedere la calculul amortizării, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra acestora.

Ca urmare, se va desființa decizia de impunere pentru impozitul pe profit aferent acestor investiții urmând să se completeze constatările privind investițiile efectuate la mijloacele fixe luate cu chirie cu precizarea acestora și în funcție de cele prezentate de contestatoare să se efectueze recalcularea amortizării și influențarea impozitului pe profit cu aceste cheltuieli, dacă este cazul.

De asemenea, se reține că societatea aduce în susținere argumente în sensul că există erori de calcul cu privire la amortizarea pentru “*Servicii de proiectare*” achiziționate în luna aprilie 2004 ce nu a fost luată în considerare la calculul amortizării trimestriale până în trimestrul III 2005, cu privire la amortizarea pentru “*lucrare amenajare B*” achiziționată în luna octombrie 2005, ce nu a fost corect încadrată în trimestrul III 2005, cu privire la amortizarea pentru “*lucrare amenajare B*” achiziționată în luna noiembrie 2005, la care este calculată eronat rata de deducere lunară de lei, rata de deducere corectă fiind de lei și cu privire la amortizarea pentru “*Servicii proiectare structură rezistență clădire B*” achiziționate în luna august 2006, încadrată la 480 de luni, pentru care s-a calculat greșit rata de deducere pentru trimestrul IV 2006 în sumă de ...lei, deducerea corectă fiind de lei .

Referitor la cele susținute, organele de inspecție fiscală precizează prin adresa, că:

“în ceea ce privește punctele 2,4,7 și 8 apreciem că sunt corecte obiecțiile contestatorului”, respectiv sunt corecte argumentele contestatoarei cu privire la amortizarea pentru “*Servicii de proiectare*”, pentru “*lucrare amenajare B*” și pentru “*Servicii proiectare structură rezistență clădire B*”, iar în ceea ce privește amortizarea aferentă “*Licentei E X5 – 7 buc*”, aceasta a fost tratată la pct.5.a) din decizie.

Întrucât din anexele la raportul de inspecție fiscală nu se poate stabili cu exactitate cuantumul cheltuielilor cu amortizarea acceptate la deducere de organele de inspecție fiscală aferente categoriilor de cheltuieli pentru care s-a decis desființarea deciziei de impunere, se va desființa decizia de impunere pentru întreaga sumă a impozitului pe profit de lei

aferent cheltuielilor cu achiziția de imobilizări corporale și necorporale înregistrate eronat de societate ca obiecte de inventar sau pe cheltuieli cu alte prestări de servicii.

Astfel, la recalcularea impozitului pe profit datorat bugetului se vor avea în vedere cele precizate în decizie la cap.5.a), 5.b), 5.c) și 5.d), constatările de la cap.1.1.4. din raportul de inspecție fiscală precum și argumentele contestatoarei referitoare la erorile de calcul a amortizării, prezentate în decizie și recunoscute parțial de organele de inspecție fiscală.

De asemenea, la reanalizare se vor avea în vedere și celelalte argumente din contestație referitoare la acest aspect, mai puțin argumentul privind luarea în calcul a contravalorii facturii emisă de SC U SRL care nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, deși este prezentată în anexa 1 la raportul de inspecție fiscală, potrivit anexei 1.1.4.1, aceasta nu se regăsește în cuantumul cheltuielilor avute în vedere la calculul impozitului pe profit suplimentar.

Astfel, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, potrivit carora:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

6. În ceea ce privește suma de lei reprezentând majorări de întârziere, dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra cuantumului dobânzilor și majorărilor/penalităților de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu se poate efectua calculul accesoriilor aferente impozitului pentru care s-a respins contestația.

În fapt, pentru impozitul pe profit în sumă de lei stabilit suplimentar au fost calculate în sarcina societății dobânzi și majorări/penalități de întârziere aferente în cuantum total de.....lei.

Pentru suma de lei reprezentând dobânzi și majorări/penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de lei, la cap.B pct.2.a) din prezenta s-a decis suspendarea soluționării contestației până la rezolvarea laturii penale.

Ca urmare, diferența de lei reprezintă dobânzi și majorări/penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de 79.224 lei, din care a fost respinsă contestația pentru sumă totală de lei.

În drept, potrivit prevederilor art.119 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

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

Și ale art.120 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevăd:

„(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” .

Față de prevederile legale de mai sus se reține că societatea datorează accesoriile aferente impozitului pe profit pentru care a fost respinsă contestația.

Ca urmare, întrucât din documentele anexate la dosarul cauzei nu se poate efectua recalcularea accesoriilor aferente impozitului pe profit pentru care a fost respinsă contestația și care sunt datorate se va desființa decizia de impunere și pentru dobânzile și majorările/penalitățile de întârziere în sumă de lei urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la recalcularea acestora în funcție și de rezultatele reverificării impozitului pe profit pentru sumele desființate.

C. TAXA PE VALOAREA ADAUGATA

Perioada verificată:01.12.2002 – 31.12.2007.

1. În ceea ce privește TVA în sumă de lei neacceptată la deducere pe baza unor facturi fiscale ce cuprind date eronate la rubrica furnizor, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța dacă societatea are drept de deducere a TVA aferentă cheltuielilor cu achiziția de bunuri, înscrisă în facturi care au completate date eronate privind furnizorii în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală nu s-a efectuat o analiză din punct de vedere fiscal a condițiilor privind exercitarea dreptului de deducere TVA.

Perioada verificată : anul 2002.

În fapt, societatea a dedus TVA din facturi fiscale ce cuprind date eronate la rubrica "furnizor". Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA în sumă de lei pe motiv "**lipsă document justificativ-factura, date eronate la denumire furnizor, cod fiscal furnizor, adresă furnizor**".

Conform anexei 1.3.1. și anexei nr.1 la raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza deciziei de impunere contestată, nu a fost acceptată la deducere, **pe anul 2002**, suma de lei reprezentând TVA aferentă cheltuielilor cu achiziționarea de acumulatori și reparații de la M cu facturile fiscale și.

Contestatoarea susține că aceste facturi fiscale îndeplinesc condițiile cerute de actele normative în vigoare pentru a avea calitatea de document justificativ, fiind tipizate, înseriate și numerotate și cuprind datele cerute de lege.

În drept, conform art.29 B lit.b) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, în vigoare pe perioada 01.06.2002 – 31.12.2002:

"Persoanele impozabile care realizează operațiuni taxabile și/sau operațiuni scutite cu drept de deducere au următoarele obligații:

B. Cu privire la întocmirea documentelor:

a) să consemneze livrările de bunuri și/sau prestările de servicii în facturi fiscale sau în alte documente legal aprobate și să completeze în mod obligatoriu următoarele date: denumirea, adresa și codul fiscal ale furnizorului/prestatorului și, după caz, ale beneficiarului, data emiterii, denumirea bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate, cantitățile, după caz, prețul unitar, valoarea bunurilor/serviciilor fără taxă pe valoarea adăugată, suma taxei pe valoarea adăugată. Pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii cu valoarea taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv, la aceste documente se anexează și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată

*b) persoanele impozabile plătitoare de taxă pe valoarea adăugată sunt obligate să solicite de la furnizori/prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate și să verifice întocmirea corectă a acestora, iar pentru operațiunile cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei sunt obligate să solicite și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului. **Primirea și înregistrarea în contabilitate de facturi fiscale sau alte documente legal aprobate care nu conțin datele prevăzute a fi completate în mod obligatoriu la lit. a), precum și lipsa copiei de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe***

valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului în cazul cumpărărilor cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv, determină pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente.

Prevederile art.24(1) din Legea nr.345/2002, precizează:

"Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor contribuabilii sunt obligați:

a) să justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii de către contribuabili înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată; [...]."

De asemenea, conform art.62 alin.2 din HG nr.598/2002:

"Nu poate fi dedusă, potrivit legii, taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor referitoare la:

g) bunuri și servicii aprovizionate pe bază de documente care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 25 lit. B din ordonanța de urgență și de Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea formularelor modelelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora".

Potrivit actelor normative mai sus invocate se reține că pentru neacordarea dreptului de deducere nu este suficientă simpla constatare a faptului că facturile fiscale au fost completate cu date eronate la rubrica "furnizor".

Se reține că prin raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală nu au analizat din punct de vedere fiscal dacă facturile fiscale au calitatea de documente justificative, respectiv nu au verificat modul de completare a facturilor fiscale cu datele cerute de formular și menționate de legislația în vigoare pe perioada verificată, nu au precizat care sunt informațiile obligatorii prevăzute de lege care nu sunt completate în facturile fiscale și nu au explicat în ce au constat datele eronate care puteau fi verificate de beneficiar (cumpărător).

Ca urmare, se reține ca necesară efectuarea de către organele de inspecție fiscală a reanalizării condițiilor privind exercitarea dreptului de deducere a TVA din punct de vedere fiscal, respectiv analizarea modului de completare a facturilor fiscale în cauză.

Față de cele de mai sus, se reține că, în ceea ce privește posibilitatea deducerii taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, s-a pronunțat Înalta Curte de Casație și Justiție, constituită în Secții Unite, prin Decizia nr.V din 15.01.2007, publicată în Monitorul Oficial al României nr.732/30.10.2007, în sensul că :

“în aplicarea corectă a dispozițiilor art.21 alin.4 lit.f și ale art.145 alin.8 lit.a și b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și ale art.6(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, se impune să se considere ca taxă pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea acestei taxe”.

Ca urmare, întrucât la dosarul cauzei nu sunt anexate cele două facturi fiscale emise de cele două societăți și avute în vedere de organele de inspecție fiscală la stabilirea neacceptarea dreptului de deducere a TVA iar din constatări nu rezultă cu claritate dacă documentele sunt lipsă sau dacă au fost completate cu date eronate la rubrica furnizor și nu au explicat în ce au constat datele eronate care puteau fi verificate de beneficiar (cumpărător), organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la caracterul deductibil sau nedeductibil al TVA înscrisă în acestea.

Astfel, se va desființa decizia de impunere pentru TVA în sumă de 1.898 lei urmând ca în urma reverificării să se întocmească un nou act administrativ în funcție de considerentele deciziei .

Ca urmare, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

“3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

2. Referitor la TVA în sumă de ...lei, cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare se poate pronunța asupra acestei sume în condițiile în care prin adresa organelor de inspecție fiscală precizează că dintr-o eroare materială s-a stabilit suplimentar această TVA și propune diminuarea bazei impozabile.

În fapt, prin adresa emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației finanțelor publice, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub, se menționează: *“Precizăm că în decizia de impunere nr.160/28.11.2008, dintr-o eroare materială, s-a stabilit suplimentar o taxă pe valoarea adăugată aferentă facturii fiscale în sumă de lei (anexa nr.1.3.1. pg.5 la raportul de inspecție fiscală), cu..... lei mai mult față de suma înscrisă în documentul respectiv (..... lei). Prin urmare,*

propunem diminuarea bazei impozabile stabilită suplimentar în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată cu suma delei”.

În drept, potrivit art.109 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

“(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.

(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.”

De asemenea, potrivit pct.47.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“Erorile materiale reprezintă greșelile sau omisiunile[...] sau cele de calcul ori altele asemenea. Aceste erori nu pot privi fondul actului, respectiv existența sau inexistența obligațiilor fiscale stabilite prin actul administrativ fiscal.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța dacă societatea datorează TVA în sumă de ...de lei astfel că se va desființa decizia de impunere pentru TVA în sumă delei urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze baza impozabilă a TVA având în vedere eroarea materială și în funcție de cele constatate la reanalizare să stabilească dacă societatea datorează acest TVA.

3. În ceea ce privește TVA în sumă de lei neacceptată la deducere pe motiv ca societatea a prezentat copii xerox ale facturilor fiscale,

3.a) Referitor la TVA în sumă de lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată evidențiată în facturi de achiziții în copii xerox, în condițiile în care nu a prezentat originalul facturilor, dar a prezentat facturi reconstituite conform cu originalul.

Perioada verificată:2004.

În fapt, din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală și anexele nr.1 și 1.3.2., rezultă că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în 3 facturi fiscale prezentate în copie xerox.

Contestatoarea susține că a solicitat furnizorilor copii după aceste facturi fiscale, certificate pentru conformitate pe care le prezintă la contestație și anexează un număr de 3 facturi fiscale solicitate de la furnizori pe care este înscrisă mențiunea "conform cu originalul", și pe care este aplicată ștampila furnizorilor și semnătura acestora.

În drept, prevederile art.145 alin.8 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

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);

Coroborate cu pct.51 din HG nr.44/2004 potrivit caruia;

" 51. (1) Justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal. În cazuri excepționale de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului de justificare, deducerea poate fi justificată cu documentul reconstituit potrivit legii."

Astfel, având în vedere prevederile legale menționate rezultă că exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al facturii iar în cazuri excepționale, respectiv în caz de pierdere a exemplarului original al facturii, conform titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată", cap.10. "Regimul deducerilor. Dreptul de deducere", pct.51 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, deducerea poate fi justificată și pe baza documentului reconstituit potrivit legii.

Într-o speță similară, prin adresa, anexată la dosar, Direcția de reglementări contabile a comunicat că "Reconstituirea formularelor financiar contabile atât a celor cu regim special cât și a celor fără regim special este

reglementată de OMFP nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile”, iar OMF nr.425/1998 “nu se referă în mod expres la formularele cu regim special”.

În cadrul aceleiași spețe, prin adresa înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub, Direcția de reglementări contabile referitor la reconstituirea documentelor pentru perioada 2001-2004, precizează: “...că factura fiscală reconstituită prin aplicarea, pe copia xerox, a unei ștampile: <<conform cu originalul>> și a ștampilei furnizorului, poate fi înregistrată în contabilitate în condițiile în care se poate face dovada intrării în gestiune a bunurilor prin alte documente cum ar fi: nota de recepție și constatare de diferențe, avizul de însoțire a mărfii, după caz. În cazul în care factura respectivă se referă la prestări de servicii documentul care face dovada efectuării cheltuielii este contractul sau comanda aferente facturii respective.”

Acest punct de vedere este împărtășit și de Direcția de legislație în domeniul TVA potrivit adresei, în ceea ce privește deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă unor facturi în copie xerox, pe perioada 2001 - 2004, până la intrarea în vigoare a OMFP nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, precum și prin adresa, anexată la dosarul cauzei, care precizează :“Pentru perioada anterioară intrării în vigoare a Codului fiscal, motivat de faptul că situația excepțională de pierdere, sustragere sau distrugere al documentului de justificare, deși nereglementată expres în legislația privind taxa pe valoarea adăugată anterioară intrării în vigoare a dispozițiilor Codului fiscal, a existat ca realitate faptică, contribuabilii au posibilitatea justificării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în baza unor facturi fiscale reconstituite potrivit legislației în vigoare la momentul când se realizează reconstituirea facturii fiscale însoțite de documente care să dovedească că operațiunea a avut loc, respectiv: nota de recepție, aviz de însoțire a mărfii, contract, comandă aferentă facturii.”

“Începând cu anul 2005 sunt în vigoare prevederile Ordinului ministrului finanțelor nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar contabile care se referă la reconstituirea formularelor financiar contabile, atât a celor cu regim special, cât și a celor fără regim special.”

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se reține că SC S SRL a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor fiscale pentru care nu a prezentat originalul facturilor, însă a prezentat la contestație un număr de 3 facturi fiscale, emise în perioada 2004, în copie xerox, pe care este înscrisă mențiunea „conform cu originalul”, ștampila și semnătura în original a furnizorului, respectiv:

- factura nr. - valoare TVA ... lei;
- factura nr. - valoare TVA ... lei;
- factura nr.– valoare TVA lei;

Taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor facturi este în sumă de lei conform anexei 1.3.2 la raportul de inspecție fiscală.

În consecință, având în vedere documentele aflate la dosarul cauzei rezultă ca organele de inspecție fiscală **nu au efectuat o verificare a realității operațiunilor consemnate în facturile reconstituite "conform cu originalul"**, respectiv a facturilor fiscale prezentate în susținerea contestației, a înregistrării operațiunilor respective în evidențele operative de gestiune și în evidențele contabile. Astfel, Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate pronunța asupra legalității măsurii dispuse de organele de inspecție fiscală constând în neadmiterea ca deductibilă a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, fapt pentru care urmează **să se desființeze parțial** Decizia de impunere contestată emisă în baza Raportului de inspecție fiscală pentru acest TVA în conformitate cu art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

"(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare", urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte organe decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de taxă, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță și cele precizate în prezenta decizie.

3.b) Referitor la suma de lei, reprezentand taxa pe valoare adaugata, cauza supusa soluționării este dacă facturile în copie xerox pe baza cărora societatea contestatoare a dedus taxa pe valoarea adăugată, au fost reconstituite cu respectarea prevederilor legale în vigoare, la data reconstituirii.

Perioada verificată : anul 2005.

In fapt, societatea a dedus TVA pe bază de facturi fiscale in copie xerox cu mentiunea "RECONSTITUIT", cu ștampila și semnătura în original a furnizorului, din documentele:

- factura nr.– valoare TVAlei;
- factura nr.– valoare TVA lei;
- factura nr.– valoare TVA lei;
- factura nr.– valoare TVA lei.

Organul de inspectie fiscala nu a acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta acestor facturi pe considerentul că nu a prezentat originalul facturilor.

In drept, art.145 alin(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare incapand cu 01.01.2004, se precizeaza:

"Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, orice persoana impozabila trebuie sa justifice dreptul de deducere, în functie de felul operatiunii, cu unul din urmatoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa îi fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa îi fie prestate de o alta persoana impozabila, cu factura fiscala, care cuprinde informatiile prevazute la art. 155 alin. (8), si este emisa pe numele persoanei de catre o persoana impozabila înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata. Beneficiarii serviciilor prevazute la art. 150 alin. (1) lit. b) oi art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrati ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, justifica taxa dedusa, cu factura fiscala, întocmita potrivit art. 155 alin. (4);

La titlul VI "Taxa pe valoarea adaugata", cap.10. "Regimul deducerilor. Dreptul de deducere", pct.51 alin. (1) din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea Legii nr.571/2003, se precizeaza:

"(1) Justificarea deducerii taxei pe valoarea adaugata se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevazute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal. În cazuri exceptionale de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului de justificare, deducerea poate fi justificata cu documentul reconstituit potrivit legii.

Prin adresa, Directia de legislatie in domeniul TVA anexata la dosarul cauzei, precizeaza :*"Pentru perioada anterioara intrarii in vigoare a Codului fiscal, motivat de faptul ca situatia exceptionala de pierdere, sustragere sau distrugere al documentului de justificare, desi nereglementata expres in legislatia privind taxa pe valoarea adaugata intrarii in vigoare a dispozitiilor Codului fiscal, a existat ca realitate factica, contribuabilii au posibilitatea justificarii dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata in baza unor facturi fiscale reconstituite potrivit legislatiei in vigoare la momentul cand se realizeaza reconstituirea facturii fiscale insotite de documente care sa dovedeasca ca operatiunea a avut loc, respectiv: nota de receptie, aviz de insotire a marfii, contract, comanda aferenta facturii."*

"Începând cu anul 2005 sunt în vigoare prevederile Ordinului ministrului finanțelor nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar contabile care se referă la reconstituirea formularelor financiar contabile, atât a celor cu regim special, cât și a celor fără regim special."

Reconstituirea documentelor se face potrivit pct.31 si a pct.32 din OMFP nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, cu aplicare din 2005, care precizează că:

“31. În cazul în care documentul dispărut a fost emis de altă unitate, reconstituirea se va face de unitatea emitentă, prin realizarea unei copii de pe documentul existent la unitatea emitentă. În acest caz, unitatea emitentă va trimite unității solicitatoare, în termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii, documentul reconstituit.”

“32. Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea ‘RECONSTITUIT’, cu specificarea numărului și datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea.

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

Din analiza documentelor anexate în susținerea contestației rezultă că pe facturile fiscale menționate nu se precizează numărul și data dispozițiilor pe baza cărora s-a făcut reconstituirea la unitatea emitentă, conform procedurii de mai sus.

Întrucât contestația nu a prezentat dispoziții emise de conducerea acesteia în vederea reconstituirii facturilor fiscale așa cum prevede pct.31 și pct.32 din O.M.F. nr.1850/2004, se va respinge contestația **ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă delei.**

3.c) În ceea ce privește TVA în sumă de lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea are drept de deducere a TVA pe perioada 2003 – 2004 și pe anul 2007 în baza facturilor fiscale în copie xerox în condițiile în care nu a prezentat originalul facturilor, facturi reconstituite sau duplicatul acestora.

Perioada verificată:2003 – 2004 și anul 2007.

În fapt, nu a fost acceptată la deducere TVA în sumă de lei aferentă facturilor pe perioada 2003-2004 și TVA în sumă delei aferentă facturilor fiscale pe anul 2007 prezentate în copie xerox.

În drept, conform art..24 alin(1) lit.a) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata,în vigoare pe anul 2003, care precizează:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata orice persoana impozabila trebuie se justifice suma taxei cu urmatoarele documente:

a) pentru deducerea prevazuta la art.22 alin.(5) lit.a), cu facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, emise pe numele sau, de catre persoane impozabile inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata;”

și la art.62 alin(1) din Hotararea Guvernului nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.345/2002, se precizeaza:

“(1) Documentele legale prevazute la art.24 alin.(1) lit.a) din lege, in baza carora persoanele impozabile pot deduce taxa pe valoarea adaugata, sunt: exemplarul original al facturii fiscale sau alte documente specifice aprobate prin HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora sau prin ordine ale ministrului finantelor publice, emise in baza HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice, emise în baza Hotărârii Guvernului nr. 831/1997[.].”

Potrivit prevederilor art.145 alin.8 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe anul 2004, conform cărora:

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);

si art.146 lit.a din Legea nr.571/2003, în vigoare pe anul 2007, care prevede:

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate 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);

Coroborate cu pct.51 din HG nr.44/2004, în vigoare pe anul 2004, potrivit caruia;

51. (1) Justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal. În cazuri excepționale de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului de justificare, deducerea poate fi justificată cu documentul reconstituit potrivit legii.

(2) Deducerea taxei pe valoarea adaugata trebuie justificata cu documentele prevazute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal si/sau cu alte documente specifice aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind întocmirea si utilizarea acestora, cu modificarile ulterioare, sau prin ordine ale ministrului finantelor publice emise în baza Hotararii Guvernului nr. 831/1997, cu modificarile ulterioare."

Şi cu pct.46 alin.1 din HG nr.44/2004, în vigoare pe anul 2007, potrivit căruia:

"46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială."

Având în vedere prevederile legale menționate rezultă că exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, pe perioada 2003 – 2004 se realizează **numai în baza documentului original al facturii** și doar în situații excepționale deducerea poate fi justificată cu **documentul reconstituit potrivit legii** iar începând cu 01.01.2007 pe baza duplicatelor facturii în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii.

Într-o speță similară, Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat punctul de vedere Direcției de reglementări contabile în ceea ce privește deducerea taxei pe valoarea adăugată din facturi fiscale în copie xerox.

Prin adresa Direcția de reglementări contabile din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor a comunicat că **"Reconstituirea formularelor financiar contabil atât a celor cu regim special cât și a celor fără regim special este reglementată de Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1850/2004 privind registrele si formularele financiar-contabile"**.

Astfel, potrivit Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, ce a intrat în vigoare începând cu data de 01.01.2005, la lit. E **"Reconstituirea documentelor justificative și contabile pierdute, sustrate sau distruse"** se precizează:

„27. Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operațiunile economico-financiare trebuie să fie justificate cu

documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme.

(...)

31. În cazul în care documentul dispărut a fost emis de altă unitate, reconstituirea se va face de unitatea emitentă, prin realizarea unei copii de pe documentul existent la unitatea emitentă. În acest caz, unitatea emitentă va trimite unității solicitatoare, în termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii, documentul reconstituit.

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

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

Prin urmare, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, pe anul 2007 se exercită conform Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, în vigoare de la 01.01.2005, potrivit căruia facturile vor purta mențiunea « reconstituit » însoțită de numărul și data dispoziției în care s-a efectuat reconstituirea.

De asemenea, prin adresa, Direcția de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor precizează : « începând cu 1 ianuarie 2004 în cazuri excepționale de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului de justificare, deducerea taxei poate fi justificată cu documentul reconstituit potrivit legii așa cum se prevede la pct.51 alin.(1) din normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare aplicabile până la data de 31 decembrie 2006 inclusiv,[...]

In concluzie, pentru facturile fiscale pierdute, sustrase sau distruse aferente operațiunilor efectuate până la 31 decembrie 2006, justificarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată se poate face cu documentele reconstituite potrivit legii. Justificarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată pe baza duplicatelor se poate face doar pentru operațiunile efectuate după data de 1 ianuarie 2007.

Astfel, începând cu data de 01.01.2007, în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii fiscale justificarea dreptului de deducere a TVA se poate efectua pe bază de duplicat în care se va menționa că înlocuiește factura inițială.

Prin urmare, având în vedere cele mai sus menționate precum și faptul că societatea nu a prezentat facturile fiscale în original, nu a prezentat facturi fiscale reconstituite pe perioada 2003 – 2004 și nici duplicate ale

facturilor fiscale pe anul 2007, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor fiscale prezentate în copie xerox, fapt pentru care se va **respinge contestația ca neîntemeiată pentru TVA în suma de lei** .

3. Referitor la TVA în sumă de lei cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța dacă se datorează TVA în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală nu s-a analizat dacă achizițiile efectuate de societate cu facturile fiscale se încadrează în categoria bunurilor sau prestărilor de servicii pentru care se aplică măsurile de simplificare.

Perioada verificată :anul 2007.

În fapt, în anul 2007, societatea a dedus TVA în sumă de lei din facturile fiscale nr. și nr. și nu a fost acceptată la deducere pe motiv că reprezintă servicii de amenajare spațiu comercial, lucrări de instalații electrice, montare tâmplărie PVC, lucrări pavaj curte pentru care trebuia să aplice măsuri de simplificare.

Contestatoarea aduce argumente pentru achizițiile efectuate cu facturile fiscale nr. și nr. în sensul că furnizorii au calitatea de comerciant sau producător precum și faptul că nu a achiziționat lucrări de pavare ci doar pavaje.

În drept, potrivit art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ (1) *Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. **Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.***

(2) *Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:*

a) *deșeurile și materiile prime secundare, rezultate din valorificarea acestora, astfel cum sunt definite de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, republicată, cu modificările ulterioare;*

b) *clădirile, părțile de clădire și terenurile de orice fel, pentru a căror livrare se aplică regimul de taxare;*

c) lucrările de construcții-montaj;

d) bunurile și/sau serviciile livrate ori prestate de sau către persoanele aflate în stare de faliment declarată prin hotărâre definitivă și irevocabilă;

e) materialul lemnos, conform prevederilor din norme.

(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea "taxare inversă", fără să înscrie taxa aferentă. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie taxa aferentă, pe care o evidențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar.

(4) Beneficiarii care sunt persoane impozabile cu regim mixt aplică și prevederile art.147, în funcție de destinația achizițiilor respective.

(5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii/prestatorii, cât și beneficiarii. În situația în care furnizorul/prestatorul nu a menționat "taxare inversă" în facturile emise pentru bunurile/serviciile care se încadrează la alin. (2), beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, să nu facă plata taxei către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea "taxare inversă" în factură și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3)."

Conform prevederilor pct.82 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"82. (1) Condiția obligatorie prevăzută la art. 160 alin. (1) din Codul fiscal, pentru aplicarea măsurilor de simplificare, respectiv a taxării inverse, este că atât furnizorul/prestatorul, cât și beneficiarul să fie persoane înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, și operațiunea în cauză să fie taxabilă. Măsurile de simplificare se aplică numai pentru operațiuni realizate în interiorul țării astfel cum este definit la art. 125² din Codul fiscal.[...]

(3) Prin lucrări de construcții-montaj, în sensul art.160 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, se înțeleg lucrările de construcție, reparare, modernizare, transformare și demolare legate de un bun imobil.[...].

(5) În cazul livrărilor/prestărilor, prevăzute la art.160 alin. (2) din Codul fiscal, inclusiv pentru avansurile încasate, furnizorii/prestatorii emit facturi fără taxă și fac mențiunea "taxare inversă". Taxa se calculează de către beneficiar asupra sumei plătite în avans și se înscrie în jurnalul pentru cumpărări, fiind preluată atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Contabil, beneficiarul va înregistra în cursul perioadei fiscale 4426 = 4427 cu suma taxei aferente.

(6) Înregistrarea contabilă 4426 = 4427 la cumpărător este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată, colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei

către furnizor/prestator. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxare inversă.[...]

(9) Neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege va fi sancționată de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse conform prevederilor din prezentele norme.

(10) În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că pentru bunurile prevăzute la art.160 alin. (2) din Codul fiscal, nu au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute de lege, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări. În situația în care beneficiarii sunt persoane impozabile mixte, iar bunurile achiziționate sunt destinate realizării atât de operațiuni cu drept de deducere, cât și fără drept de deducere, suma taxei deductibile se va determina pe baza pro rata de la data efectuării achiziției bunurilor supuse taxării inverse și se va înscrie în rândul de regularizări din decont, care nu mai este afectat de aplicarea pro rata din perioada curentă.

(11) Orice situații în care aplicarea taxării inverse implică dificultăți de încadrare a bunurilor sau serviciilor respective în prevederile art. 160 din Codul fiscal, vor fi soluționate de Comisia Centrală Fiscală.

(12) În cazul operațiunilor pentru care înainte de data aderării s-a aplicat regimul normal de taxă pe valoarea adăugată, iar după aderare se aplică măsurile de simplificare, și pentru care au fost încasate avansuri înainte de această dată, se aplică taxarea inversă numai pentru diferența dintre valoarea livrării/prestării și valoarea avansurilor încasate înainte de data aderării, precum și pentru orice alte avansuri sau rate a căror exigibilitate intervine după data aderării.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că societatea contestatoare avea obligația aplicării măsurilor de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj efectuate.

Plecând de la argumentele contestatoarei potrivit căroră nu trebuie să aplice măsurile de simplificare în cazul societății SC R SRL ce are calitatea de producător și are ca obiect principal de activitate “Fabricarea de elemente de dulgherie și tâmplărie” și în cazul SC G SRL ce are calitatea de comerciant și de unde societate a achiziționat doar pavaje, se reține că, la art.2 din OMFP nr.155/2007 privind aplicarea măsurilor de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj prevăzute la art.160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“ (1) Se aplică măsurile de simplificare prevăzute la art.160 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare,

pentru lucrările stipulate la **secțiunea F "Construcții", diviziunea 45 din anexa** la Ordinul președintelui Institutului Național de Statistică nr. 601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională - CAEN, cu respectarea condițiilor impuse și ținându-se seama de excluderile prevăzute în cadrul grupelor și claselor acestei diviziuni.

(2) *Lucrările de reparații, transformare și modernizare a unui bun imobil vor fi supuse măsurilor de simplificare în măsura în care acestea sunt cuprinse în prevederile de la alin. (1).*"

Potrivit Ordinului președintelui Institutului Național de Statistică nr. 601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN, la secțiunea F se cuprind:

"F **CONSTRUCȚII**
 45 **Construcții**
 453 *Lucrări de instalații pentru clădiri*
 4531 Lucrări de instalații electrice
 4532 *Lucrări de izolații și protecție anticorozivă*
 4533 *Lucrări de instalații tehnico-sanitare*
 4534 *Alte lucrări de instalații*
 454 *Lucrări de finisare*
 4541 *Lucrări de ipsoserie*
 4542 Lucrări de tâmplărie și dulgherie
 4543 Lucrări de pardosire și placare a pereților
 4544 *Lucrări de vopsitorie, zugrăveli și montări de geamuri*
 4545 *Alte lucrări de finisare[...]"* .

Potrivit celor prezentate mai sus, se reține că se aplică măsurile de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj prevăzute la secțiunea F clasa 450 din Ordinul nr.155/2007.

Ca urmare, întrucât la dosarul cauzei nu sunt anexate cele două facturi fiscale emise de cele doua societăți și avute în vedere de organele de inspecție fiscală la stabilirea TVA suplimentară organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la natura achizițiilor efectuate de societate de la SC R SRL și SC G SRL în vederea stabilirii dacă era obligată să aplice măsurile de simplificare în aceste două cazuri.

Astfel, se va desființa TVA în sumă de lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze achizițiile efectuate de societatea contestatoare de la SC R SRL și SC G SRL în vederea stabilirii dacă acestea se încadrează în categoria lucrărilor de construcții-montaj și dacă SC S SRL era obligată să aplice măsurile de simplificare. În funcție de cele

constatate la reanalizare se va stabili cuantumul TVA suplimentară, dacă este cazul.

Astfel, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”

5. În ceea ce privește TVA în sumă de lei,

5.a) În ceea ce privește TVA în sumă de lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea are drept de deducere a TVA aferentă operațiunilor de închiriere a spațiilor pentru care nu a prezentat notificări privind opțiunea de taxare în termen de 90 de zile de la data de 01.01.2007 în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă societatea a optat tacit la plata TVA pe anul 2004 și dacă contractul de închiriere cu SC C SRL era în derulare la data de 01.01.2007.

Perioada verificată: 2004.

În fapt, nu a fost acceptată la deducere TVA aferentă operațiunilor de închiriere pe motiv că societatea nu a depus notificări privind opțiunea de taxare a operațiunilor de închiriere în cazul SC C SRL, organele de inspecție fiscală constatând că societatea avea obligația depunerii notificării privind opțiunea de taxare în termen de 90 de zile de la data de 01.01.2007.

Prin contestație, societatea susține că în cazul SC C SRL, contractul a fost încheiat în anul 2003 și s-a derulat până în anul 2004 iar potrivit pct.42 alin.6 din Normele la Legea nr.345/2002 a optat tacit cu privire la taxarea operațiunilor de închiriere și nu mai avea obligația depunerii notificării după data de 01.01.2007.

În drept, pe anul 2004 sunt incidente prevederile art.141 alin.2 lit.k) și alin.3 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

“(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;

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

Potrivit prevederilor pct.42 alin.3,4,5 și 6 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(3) 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.

(4) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de impozite și taxe, dar neînregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, precum și cele nou-înființate, dacă optează pentru regimul de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal, trebuie să solicite în prealabil înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată. După dobândirea calității de plătitor de taxă pe valoarea adăugată vor notifica în scris organele fiscale competente asupra bunurilor imobile sau părților de bunuri imobile, pentru care optează pentru regimul de taxare urmând procedura descrisă la alin. (3) și (5).

(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).”

Organele de inspecție fiscală au stabilit că potrivit prevederilor pct.38 alin. 6 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare după data de 01.01.2007, care precizează :

“(6) Persoanele impozabile care au optat tacit înainte de data aderării pentru închirierea, concesiunea sau arendarea de bunuri imobile, trebuie să depună notificarea prevăzută în anexa 1 la prezentele norme în termen de 90 de zile de la data aderării. Persoanele impozabile care au depus notificări pentru taxarea operațiunilor de închiriere, concesiune sau arendare de bunuri imobile, înainte de data aderării, nu mai au obligația să aplice acest regim de taxare pe o perioadă de 5 ani de la data înscrisă în notificare, dacă depun notificarea pentru renunțarea la regimul de taxare prevăzută la alin. (7) și nu este necesară modificarea notificării în sensul menționării suprafeței bunului imobil, în loc de procent din bunul imobil, conform mențiunilor din anexa 1 la prezentele norme.” că societatea avea obligația depunerii notificării în termen de 90 de zile pentru operațiunile de închiriere derulate cu SC C SRL.

Având în vedere prevederile aplicabile pe anul 2004 se reține că pe această perioadă **persoanele impozabile puteau opta** pentru plata taxei pe valoarea adăugată în cazul operațiunilor de închiriere de la data înscrisă pe notificare.

Potrivit prevederilor pct.42 alin.6 din HG nr.44/2004, mai sus menționat, rezultă că, prin derogare, 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.**

Având în vedere susținerile contestatoarei potrivit cărora contractul de închiriere s-a derulat numai pe perioada 2003 – 2004, nefiind în derulare la data de 01.01.2007 și conform prevederilor art.9 alin.2 lit.o) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, potrivit cărora operațiunile de închiriere sunt operațiuni scutite de TVA și ale art.22¹ alin.4 din HG nr.348/2003 pentru modificarea și completarea unor metodologii fiscale, potrivit cărora: “(4) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, care au continuat după data de 1 martie 2003 regimul de taxare pentru contractele în derulare, **se consideră că au optat tacit pentru regimul de taxare pentru operațiuni de natura celor prevăzute la art. 9 alin. (2) lit. o) din lege.”** se reține argumentul

contestatoarei referitor la faptul ca a optat tacit pentru taxarea operațiunii de închiriere.

Față de cele precizate se reține și faptul că la alin.8 al art.22¹ din HG nr.348/2003 pentru modificarea și completarea unor metodologii fiscale, se prevede că :

*“(8) Prin derogare de la prevederile alin.(7), **persoanele prevăzute la alin.(4), care la data de 1 martie 2003 au optat tacit pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art. 9 alin. (2) lit. o) din lege, pot renunța oricând la această opțiune în vederea aplicării regimului de scutire.** Formularul pentru notificarea anulării opțiunii (modelul este prevăzut în anexa nr. 4 la norme) se depune la organul fiscal la care persoanele impozabile sunt înregistrate ca plătitori de impozite și taxe. Dacă ulterior vor opta pentru taxare, se vor conforma prevederilor alin.(7)”,* prevedere menținută și la pct.42 alin.6 din HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare până la data de 31.12.2006, potrivit căroră societatea putea să renunțe la taxare în vederea aplicării regimului de scutire la plata TVA nefiind obligatorie renunțarea.

În cazul SC C SRL se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea avea obligația aplicării prevederilor pct.38 din HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare după data de 01.01.2007 respectiv a depunerii notificării în termen de 90 de zile de la data aderării pentru persoanele care au optat tacit pentru taxarea operațiunilor de închiriere înainte de data de 01.01.2007, fără să analizeze dacă contractul era în derulare la data aderării.

Ca urmare, se va desființa decizia de impunere pentru TVA în sumă de lei urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze constatarea cu privire la această operațiune în sensul reanalizării dacă contractul de închiriere era în derulare la data schimbării regimului de taxare a operațiunilor scutite și pe cale de consecință dacă era valabilă opțiunea tacită și să stabilească dacă societatea are sau nu drept de deducere pentru TVA aferentă.

Astfel se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, potrivit carora:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau partial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

5.b) Referitor la TVA în sumă de lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor de închirierea spațiilor facturate în perioada 2004 - 2007

de SC AD SRL în condițiile în care prestatorul a depus notificare la data de 18.07.2008, prin care a optat pentru taxare a operațiunilor de închiriere, pe perioada anterioară.

Perioada verificată: 2004 – 2007.

În fapt, nu a fost acceptată la deducere TVA în sumă de lei aferentă operațiunilor de închiriere derulate pe perioada 2004 – 2007, în cazul SC AD SRL, pentru care s-a depus notificarea privind exercitarea opțiunii de taxare la data de 18.07.2008.

Prin contestație societatea susține că a depus notificarea la data de 18.07.2008 prin care a precizat că optează pentru perioada 2004 – 2007 și invocă în susținere prevederile pct.39 din HG nr.44/ 2004 potrivit cărora depunerea cu întârziere a modificării nu conduce la anularea opțiunii de taxare .

În drept, pe perioada 2004 – 2006 sunt incidente prevederile art.141 alin.2 lit.k) și alin.3 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare până la 31.12.2006

“(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;*

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

iar pe anul 2007 sunt incidente prevederile art.141 alin.2 lit.e) și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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 a 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.”

Pct.38 alin.1 și 3 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare până la anul 2007, inclusive, prevede:

“ 38. (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. [...]”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că închirierea, cu excepțiile prevăzute de lege, este o operațiune scutită de taxă pe valoarea adăugată. În cazul în care se dorește taxarea acestei operațiuni prestatorul trebuie să depună o notificare la organul fiscal teritorial, iar **taxarea se aplică de la data înscrisă în notificare**. În cazul de față societatea contestatoare nu se încadrează la excepțiile prevăzute de art.141 alin. (2) lit.e).

Potrivit celor invocate în contestație și conform celor constatate rezultă că societatea a depus notificarea la data de 18.07.2008 prin care a optat pentru taxarea cu TVA a operațiunilor de închiriere pe perioada anterioară respectiv 2004 – 2007 și nu de la data depunerii notificării sau o dată ulterioară acesteia.

Pentru facturile emise cu TVA în perioada 2004 - 2007 de către S.C. AD SRL sunt aplicabile prevederile Titlului VI pct.40 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată prin Hotărârea Guvernului nr.1861/2006:

“...dacă o persoană impozabilă a facturat în mod eronat cu taxa livrări de bunuri și/sau prestării de servicii scutite conform art.141 din Codul Fiscal, este obligată să storneze facturile emise. Beneficiarii unor astfel de operațiuni nu au drept de deducere sau de rambursare a taxei aplicate în mod eronat pentru astfel de operațiune scutită. Aceștia trebuie să solicite

furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxă și emiterea unor noi facturi fără taxă.”

Având în vedere cele de mai sus se reține că societatea cunoștea faptul că operațiunea de închiriere este o operațiune scutită precum și faptul că nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru o astfel de operațiune, decât în cazul în care ar fi fost depusă o notificare de solicitare a taxării de către prestator.

În cazul nedeunerii acesteia beneficiarul, SC S SRL ar fi putut să solicite prestatorului SC AD SRL, în condițiile legii, stornarea facturilor cu taxa pe valoarea adăugată și emiterea unei noi facturi fără taxă pe valoarea adăugată.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia îi sunt aplicabile prevederile pct.38 din HG nr.44/2004 modificat și completat prin HG nr.1579/19.12.2007 în sensul că:

*“(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.** [...]”* aceasta nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației deoarece textul de lege sus citat are aplicabilitate începând cu 01.01.2008.

În consecință, pentru TVA în sumă de lei aferentă facturilor emise cu TVA în perioada în care SC AD SRL nu optase pentru taxarea operațiunilor de închiriere, SC S SRL nu are drept de deducere conform prevederilor Titlului VI pct.40 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată prin Hotărârea Guvernului nr.1861/2006, fapt pentru care se respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

6. In ceea ce privește TVA în sumă de lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri și prestarilor de servicii în condițiile în care, așa cum s-a prezentat la cap.B”*Impozit pe profit*” pct.1.a) din decizie, organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă acestea se încadrează în categoria cheltuielilor sociale și respectiv în limita legală prevăzută de actele normative în vigoare pe perioada verificată.

Perioada verificată: 2004 – 2007.

În fapt, așa cum s-a constatat și la capitolul B "impozit pe profit" nu s-au acceptat la deducere cheltuielile cu achizițiile de bunuri constând în vicleu, husă pat bebe, feng shui, produse de fitness și articole sportive și servicii de fitness pe motiv că nu au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.

În ceea ce privește TVA aferentă achizițiilor prezentate mai sus nu a fost acceptată la deducere de organele de inspecție fiscală pe motiv că achizițiile nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor impozabile, conform prevederilor art.129 alin.3 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la achizițiile de bunuri constând în vicleu, husă pat bebe, feng shui contestatoarea susține că au fost acordate angajatelor cu ocazia nașterii copilului și reprezintă cheltuieli sociale cu deductibilitate limitată, ca urmare, TVA aferent este deductibilă.

Referitor la TVA aferentă produselor de fitness, articolele sportive și servicii de fitness efectuate în perioada 2006 - 2007 contestatoarea susține că aceste cheltuieli reprezintă cheltuieli sociale întrucât cu aceste bunuri a fost dotată baza sportivă amenajată special în clădirea cu destinația sediu al societății și atașează la contestație planul autorizat al clădirii iar TVA aferentă este deductibilă.

În drept, pentru speța în cauză sunt incidente următoarele acte normative:

Art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

"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;"

Prevederile art.128 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada 2004 – 2006, potrivit carora:

"(4) Preluarea de către persoane impozabile a bunurilor achiziționate sau fabricate de către acestea pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial."

și ale art.129 alin.3 lit. b) și alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, conform carora:

"(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.[...]

(4) Nu se consideră prestare de servicii efectuată cu plată utilizarea bunurilor și prestările de servicii prevăzute la alin. (3), efectuate în limitele și potrivit destinațiilor prevăzute prin lege, precum și prestările de servicii efectuate în scopuri publicitare sau în scopul stimulării vânzărilor."

Pe anul 2007 sunt incidente prevederile art.128 alin.4 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

"(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial."

și ale art.129 alin.4 din același act normativ, potrivit cărora:

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

a) utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, în scopuri care nu au legătură cu activitatea sa economică sau pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial;"

Din prevederile legale de mai sus reiese că persoanele impozabile au drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru achizițiile destinate unor operațiuni ce au legătură cu activitatea economică și pierd dreptul de deducere a TVA în cazul în care achizițiile nu sunt efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Potrivit celor stipulate la cap.B"Impozit pe profit" pct.1.a) din decizie organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă achizițiile de bunuri și servicii reprezintă cheltuieli sociale și, în caz afirmativ, dacă acestea se încadrează sau nu în limitele legale de deductibilitate.

Ca urmare, TVA aferentă acestor achiziții de bunuri și servicii are tratament diferențiat, astfel:

În situația în care achizițiile de bunuri și servicii efectuate de societate reprezintă cheltuieli sociale ce se încadrează în limitele prevăzute de lege acestea reprezintă cheltuieli deductibile și pe cale de consecință TVA aferentă este deductibilă potrivit art.145 art.129 alin.4 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

În cazul în care achizițiile de bunuri și servicii depășesc limita legală, suma ce excede reprezintă cheltuieli nedeductibile și pe cale de consecință, din punct de vedere al TVA operațiunea reprezintă livrare de bunuri și/sau prestare de servicii ce se supun regulilor de impozitare a operațiunilor taxabile, respectiv se colectează taxa pe valoarea adăugată aferentă dacă aceasta a fost dedusă.

De asemenea, în situația în care aceste achiziții nu au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile societatea nu are drept de deducere a TVA aferentă.

Astfel, se reține ca necesară reanalizarea TVA în sumă de ... lei aferentă cheltuielilor cu achiziția de viețu, husă pat bebe, feng shui, efectuate în anul 2004, a TVA în sumă de lei aferentă produselor de fitness și articolelor sportive achiziționate în anul 2006 și TVA în sumă delei aferentă serviciilor de fitness achiziționate în anul 2007, ce se regăsesc în anexa 1.3.5. la raportul de inspecție fiscală, în vederea stabilirii dacă societatea are drept de deducere a TVA aferentă acestora și în funcție de cele constatate la capitolul B "*Impozit pe profit*" cu privire la încadrarea cheltuielilor cu aceste achiziții, se va dispune, dacă este cazul, colectarea TVA în situația în care au fost depășite limitele legale, acceptarea la deducere a TVA în situația în care achizițiile se încadrează în categoria cheltuielilor sociale în limitele legale sau neacceptarea la deducere a TVA aferentă achizițiilor ce nu au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni impozabile.

Ca urmare, se va desființa decizia de impunere contestată pentru TVA în sumă de lei, aferentă achizițiilor de bunuri și servicii.

7. Referitor la TVA în sumă de lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează TVA în condițiile în care prin contestație nu se aduc argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

In fapt, așa cum rezultă din anexa 1 și anexa 1.3.1 la raportul de inspecție fiscală, nu a fost acceptată la deducere **TVA în sumă de lei**,

pe anul 2002, aferentă facturilor nr., nr. și nr. emise de R SRL , pe motiv ca lipsește documentul justificativ.

De asemenea, nu a fost acceptată la deducere **TVA în suma de** lei, **pe anul 2003**, înscrisă într-un număr de 6 facturile fiscale pe baza cărora societatea a achiziționat prestări de servicii constând în instalare bannere publicitare, transport marfă, service telefoane mobile, cumpărarea reinstalare soft terminal pe motiv că nu au fost prezentate documente care să justifice realitatea prestațiilor de servicii.

Totodată, nu a fost acceptată la deducere **TVA în sumă de 1.194 lei, pe anul 2007**, prezentată în anexa 1.3.3. la raportul de inspectie fiscală pe motiv că societatea nu a aplicat măsurile de simplificare.

Pe anul 2007 nu a fost acceptată la deducere **TVA în sumă de ... lei**, din factura emisă de SC AV SRL pentru operațiuni de închiriere pentru care nu a fost depusă notificare în vederea exercitării opțiunii de taxare.

Pe perioada 2006 – 2007 nu a fost acceptată la deducere **TVA în sumă totală de** lei aferentă cheltuielilor cu consumului de gaz la imobile vândute și cu documentația cadastrală și topografică aferente imobilelor ce nu sunt în patrimoniul societății prezentată în anexa 1.3.5. la raportul de inspectie fiscală.

Referitor la aceste constatări societatea nu prezintă argumente prin contestație.

În drept, sunt incidente prevederile art.206 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căror:

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

d) motivele de fapt și de drept;”

coroborate cu prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, potrivit căruia:

“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

e) 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”.

Potrivit prevederilor legale de mai sus și având în vedere că organul de soluționare nu se poate substitui contestatoarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste TVA în sumă de lei se va respinge contestația ca nemotivată pentru această sumă.

8. În ceea ce privește suma de lei reprezentând majorări de întârziere, dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA în sumă de lei stabilită suplimentar, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției

Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra cuantumului dobânzilor și majorărilor/penalitatilor de intarziere aferente TVA stabilită suplimentar în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu se poate efectua calculul accesoriilor aferente TVA pentru care s-a respins contestația.

În fapt, pentru TVA în sumă de lei stabilită suplimentar au fost calculate în sarcina societății dobânzi și majorări/penalități de întârziere aferente în cuantum total de lei.

Pentru suma de lei reprezentând dobânzi și majorări/penalități de intarziere aferente TVA în sumă de lei, la cap.B pct.2.a) din prezenta s-a decis suspendarea soluționării contestației până la rezolvarea laturii penale .

Ca urmare, diferența de lei reprezintă dobânzi și majorări/penalități de întârziere aferente TVA în sumă de lei, din care a fost respinsă contestația pentru suma totală de lei.

În drept, potrivit prevederilor art.119 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

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

Și ale art.120 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevăd:

„(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” .

Față de prevederile legale de mai sus se reține că societatea datorează accesoriile aferente TVA pentru care a fost respinsă contestația.

Ca urmare, întrucât din documentele anexate la dosarul cauzei nu se poate efectua recalcularea accesoriilor aferente TVA pentru care a fost respinsă contestația și care este datorată se va desființa decizia de impunere și pentru dobânzile și majorările/penalitățile de intarziere în sumă de lei urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la recalcularea acestora în funcție și de rezultatele reverificării TVA pentru sumele desființate.

D. IMPOZIT PE VENITUL DIN SALARII

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă prin reîncadrarea formei tranzacției privind achitarea de către societate a primelor de asigurare de viață, în calitate de asigurător, în numele angajaților, către societățile de asigurare, ca fiind venituri salariale sau asimilate salariilor

organele de inspecție fiscală si-au constituit *“premise raționamentelor și argumentației pentru a stabili o bază de impunere suplimentară precum și taxe/impozite și contribuții suplimentare față de bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul asigurărilor pentru șomaj, fondul unic de asigurări sociale de sănătate, bugetul asigurărilor pentru accidente de muncă și boli profesionale, fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuția pentru concedii și indemnizații datorate de angajator”*.

Perioada verificată: 2005 – 31.12.2007.

În fapt, pe perioada verificată societatea, în calitate de contractant/suportator al primelor de asigurare, a încheiat cu SC O SA Contractul de asigurare– „Plan de asigurare de accidente și pensii suplimentare” din data de 29.09.2005, potrivit căruia a achitat suma de lei reprezentând prima anuală aferentă componentei de risc-deces din orice cauză și suma de lei reprezentând prima de asigurare suplimentară aferentă componentei de pensie suplimentară cu capitalizare.

De asemenea, contestatoarea a încheiat cu SC B SA Contractul de asigurare nr.–„Asigurare de grup pentru angajați” din data de 28.03.2006, potrivit căruia a achitat suma de lei reprezentând prima anuală aferentă componentei de risc-deces și suma de lei reprezentând prima de asigurare suplimentară aferentă componentei de pensie suplimentară pentru clauza suplimentară de beneficii-investiții.

Organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003, au procedat la reîncadrarea formei tranzacției, astfel:

- lei reprezentând prima de asigurare suplimentară aferentă componentei de pensie suplimentară cu capitalizare și suma de lei reprezentând prima de asigurare suplimentară aferentă componentei de pensie suplimentară pentru clauza suplimentară de beneficii-investiții **constituie drepturi salariale care au fost încasate de foștii salariați ai societății pe măsura efectuării plăților primelor de asigurare către societatea de asigurări;**

- suma de lei reprezentând prima anuală aferentă componentei de risc-deces și suma de lei reprezentând prima anuală aferentă componentei de risc-deces din orice cauză constituie prime de asigurare plătite de angajator în numele angajatului, care, potrivit titlului III din Legea nr.571/2003 **reprezintă venituri asimilate salariilor.**

Din verificări a rezultat că societatea a calculat și virat impozitul pe venitul din salarii aferente primelor de asigurare achitate societăților de asigurare în numele angajaților proprii așa cum se prevede la art.55 alin.1, art.55 alin.2 lit.k) și alin.3 lit.g) din Legea nr.571/2003 precum și potrivit pct.70 lit.h) din HG nr.44/2004, însă aceste sume nu au fost incluse în baza de calcul pentru contribuții sociale.

În drept, potrivit art.11 alin.1 din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

„(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Având în vedere prevederile legale se reține că organele de inspecție fiscală pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Astfel, desi societatea a calculat impozit pe venitul salarii aferent primelor de asigurare de viață achitate către societățile de asigurare în numele angajaților, aceste sume nu au fost incluse în baza de impozitare a contribuțiilor sociale. Prin neincluderea acestora în baza de impozitare a contribuțiilor sociale rezultă că societatea nu le-a considerat venituri de natură salarială sau asimilate salariilor, care potrivit prevederilor legale în vigoare pe perioada 2005 – 2007 constituie baza de calcul pentru contribuțiile datorate bugetelor de asigurări sociale.

Ca urmare, prin reîncadrarea formei tranzacției privind achitarea primelor de asigurare de viață de societate către societățile de asigurare, în numele angajaților proprii sau foști angajați cu contract individual de muncă, nu a avut loc constituirea *“premisei raționamentelor și argumentației pentru a stabili o bază de impunere suplimentară precum și taxe/impozite și contribuții suplimentare față de bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul asigurărilor pentru șomaj, fondul unic de asigurări sociale de sănătate, bugetul asigurărilor pentru accidente de muncă și boli profesionale, fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuția pentru concedii și indemnizații datorate de angajator”* întrucât primele de asigurare achitate de angajator societăților de asigurare în numele angajaților proprii, **altele decât cele obligatorii** (*contribuțiile pentru asigurarea de accidente de muncă și boli profesionale, efectuate potrivit Legii nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cele prevăzute de Legea protecției muncii nr.90/1996, cele prevăzute de Legea nr.319/2006 prin care se stabilesc obligatiile angajatorilor in ceea ce priveste masurile de supraveghere corespunzătoare a sănătății lucrătorilor în funcție de riscurile privind securitatea și sănătatea în muncă*) sunt reglementate prin legea fiscală, inclusiv tratamentul fiscal al acestora, astfel:

Pe perioada 2005 – 2007, sunt incidente prevederile art.55 alin.2 lit.k) si alin.3 lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căror:

„ART.55

(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:

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

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

g) primele de asigurare plătite de către suportator pentru salariații proprii sau alt beneficiar de venituri din salarii, la momentul plății primei respective, altele decât cele obligatorii.

Totodata, potrivit pct.70 lit.h) HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in explicitarea art.55 din Codul fiscal,

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

h) contravaloarea primelor de asigurare suportate de persoana juridică sau de o altă entitate, pentru angajații proprii, precum și pentru alți beneficiari, cu excepția primelor de asigurare obligatorii potrivit legislației în materie.

Tratamentul fiscal al avantajului reprezentând contravaloarea primelor de asigurare este următorul:

- pentru beneficiarii care obțin venituri salariale și asimilate salariilor de la suportatorul primelor de asigurare, acestea sunt impuse prin cumularea cu veniturile de această natură ale lunii în care sunt plătite primele de asigurare;

- pentru alți beneficiari care nu au o relație generatoare de venituri salariale și asimilate salariilor cu suportatorul primelor de asigurare, acestea sunt impuse în conformitate cu prevederile art. 78 din Codul fiscal.”

Potrivit art.78 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Definirea veniturilor din alte surse

(1) În această categorie se includ, însă nu sunt limitate, următoarele venituri:

a) prime de asigurări suportate de o persoană fizică independentă sau de orice altă entitate, în cadrul unei activități pentru o persoană fizică în legătură cu care suportatorul nu are o relație generatoare de venituri din salarii, potrivit cap. III din prezentul titlu;

b) câștiguri primite de la societățile de asigurări, ca urmare a contractului de asigurare încheiat între părți cu ocazia tragerilor de amortizare;

c) venituri primite de persoanele fizice pensionari, sub forma diferențelor de preț pentru anumite bunuri, servicii și alte drepturi, foști salariați, potrivit clauzelor contractului de muncă sau în baza unor legi speciale;

d) venituri primite de persoanele fizice reprezentând onorarii din activitatea de arbitraj comercial;

e) venituri primite de persoanele fizice din activități desfășurate pe baza contractelor/convențiilor civile, încheiate potrivit Codului civil, altele decât cele care sunt impozitate conform cap. II și conform opțiunii exercitate de către

contribuabil. Opțiunea de impunere a venitului brut se exercită în scris, în momentul încheierii fiecărei/fiecărui convenții/contract civil și este aplicabilă veniturilor realizate ca urmare a activității desfășurate pe baza acestei/acestui convenții/contract.

(2) Veniturile din alte surse sunt orice venituri identificate ca fiind impozabile, prin normele elaborate de Ministerul Finanțelor Publice, altele decât veniturile care sunt neimpozabile în conformitate cu prezentul titlu.”

Și conform pct.106 din același act normativ:

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

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că primele de asigurare de viață achitate de societatea contestatoare pentru persoanele fizice ce au calitatea de salariat, pe perioada verificată, se referă la asigurări de viață private pentru risc-deces și pensie suplimentară cu capitalizare sau pentru investiții-beneficii și nu la asigurări privind *protecția socială a salariaților împotriva diminuării sau pierderii capacității de muncă și decesului acestora ca urmare a accidentelor de muncă și a bolilor profesionale*, și care **din punct de vedere fiscal reprezintă avantaje de natură salarială sau asimilate salariilor care se impozitează prin cumularea cu veniturile de această natură ale lunii în care sunt plătite primele de asigurare.**

Conform celor precizate mai sus se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere la reîncadrarea formei tranzacției precizând temeiul legal care reglementează tratamentul fiscal aplicabil primelor de asigurare de viață achitate de contestatoarea în calitate de contractant/suportator al primelor de asigurare de viață, societăților de asigurare, în numele angajaților proprii, pentru care a calculat impozit pe venitul din salarii dar acestea nu au fost incluse în baza de impozitare a contribuțiilor sociale.

Ca urmare, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației argumentul potrivit căruia organele de inspecție fiscală nu precizează noua formă a tranzacției întrucât prin raportul de inspecție fiscală s-au invocat prevederile legale care reglementează tratamentul fiscal al primelor de asigurare de viață achitate de societate către societățile de asigurare, în numele angajaților.

În ceea ce privește corecțiile și completările privind starea de fapt prezentată în raportul de inspecție fiscală, precizate de societate prin contestație, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât la stabilirea bazei de impozitare a veniturilor din salarii s-au avut în vedere primele de asigurare de viață achitate de contestatoare către

societățile de asigurare, în numele angajaților, confirmate de răspunsurile SC O SA prin adresa și SC B SA prin adresa, anexate la dosarul cauzei.

Faptul că organele de inspecție fiscală au efectuat investigații în vederea obținerii a cât mai multe informații cu privire la realitatea și finalitatea acestor operațiuni, cele precizate prin raportul de inspecție fiscală cu privire la faptul că sumele achitate de SC S SRL au fost virate în conturile de card ale salariaților în aceeași zi în care au fost încasate de societatea de asigurare și faptul că salariații nu au beneficiat de aceste sume, privesc susținerea și dovedirea constatărilor prezentate în raportul de inspecție fiscală cu privire la plata de către SC S SRL a primelor de asigurare de viață în numele angajaților/foștilor angajați, către societățile de asigurare.

Totodată, referitor la argumentul societății potrivit căruia organele de inspecție fiscală au menționat prin raportul de inspecție fiscală că sumele achitate reprezintă *“drepturi salariale”* și nu *“venituri asimilate salariilor”* se reține că noțiunea de *“drept”* se regăsește în dicționarele explicative ale limbii române ca reprezentând și *“Răsplată, retribuție care i se cuvine cuiva pentru prestarea unei munci”* astfel că *“noțiunea de drept salarial”* explică clar și de neinterpretat faptul că este vorba despre plata unui salariu – contravaloarea muncii prestate. Ca urmare, noțiunea de *“drept salarial”* și noțiunea de *“venit de natură salarială”* au același conținut reprezentând plata pentru o muncă prestată.

De asemenea, nu se poate reține nici argumentul societății potrivit căruia *“plata sumelor de bani către persoane fizice nu a făcut-o subscrisa ci societatea de asigurări”* întrucât veniturile de natură salarială avute în vedere de organele de inspecție fiscală sunt reprezentate de plățile primelor de asigurare de viață efectuate de societate în calitate de contractant/suportator al primelor de asigurare către cele două societăți de asigurare, în numele angajaților proprii și nu sumele achitate de societățile de asigurare către persoanele fizice.

Totodată, în ceea ce privește argumentul societății contestatoare privind faptul că aceste prime de asigurare de viață achitate către societățile de asigurare în numele angajaților nu pot reprezenta venituri din salarii sau asimilate salariilor întrucât nu au fost plătite în baza contractului individual de muncă nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației deoarece societatea, în calitate de suportator al primelor de asigurare, a încheiat contractele de asigurări de viață cu societățile de asigurări specializate pentru persoanele fizice ce aveau calitatea de angajat cu contract individual de muncă în cadrul SC S SRL iar primele de asigurare au fost achitate în numele angajaților proprii. Ca urmare, sumele constând în prime de asigurare de viață achitate de angajator în numele salariaților proprii reprezintă venituri

de natură salarială și asimilate salariilor, așa cum se prevede la cap.III din Codul fiscal și normele la acesta.

Pe cale de consecință, reîncadrarea formei tranzacției efectuată de organele de inspecție fiscală a avut ca scop stabilirea tratamentului fiscal prevăzut de actele normative în vigoare pe perioada verificată și nu crearea unor premise în vederea suplimentării bazei impozabile pentru calcularea contribuțiilor sociale suplimentare deoarece baza de calcul pentru contribuții sociale este prevăzută de lege, nefiind necesare raționamente bazate pe deducții logice sau prezentarea de argumente de altă natură decât fiscală.

Astfel, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de societate pentru acest capăt de cerere și se vor menține constatările organelor de inspecție fiscală.

E. CONTRIBUTII SOCIALE

Referitor la suma totală de lei, reprezentând:

- **CAS datorată de angajator;**
- **accesorii aferente CAS datorată de angajator;**
- **CAS reținută de la asigurați;**
- **accesorii aferente CAS reținută de la asigurați;**
- **contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator;**
- **accesorii aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;**
- **contribuția de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați;**
- **accesorii aferente contribuției de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;**
- **CASS datorată de angajator;**
- **accesorii aferente CASS datorată de angajator;**
- **CASS reținută de la asigurați;**
- **accesorii aferente CASS reținută de la asigurați;**
- **contribuția socială pentru accidente și boli profesionale;**
- **accesorii aferente contribuției sociale pentru accidente și boli profesionale;**
- **contribuția pentru concedii medicale;**
- **accesorii aferente contribuției pentru concedii medicale;**
- **contribuție fondul de garantare salarii;**

- **accesorii aferente contribuției la fondul de garantare salarii**, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă acestea au fost legal stabilite de organele de inspecție fiscală în sarcina societății în condițiile în care societatea nu a inclus în baza de calcul a contribuțiilor suplimentare primele de asigurare de viață achitate societăților de asigurare, în numele angajaților proprii.

Perioada verificată: 2005 – 2007.

În fapt, în perioada verificată contestatoarea a achitat, în baza contractelor de asigurări încheiate de SC S SRL, în calitate de contractant/suportator al primelor de asigurare cu SC O SA și B SA, contravaloarea primelor de asigurare de viață, în numele angajaților proprii, pentru care a calculat și virat impozit pe salarii dar nu a inclus aceste sume în baza de impozitare a contribuțiilor sociale.

În drept, în ceea ce privește contribuțiile la asigurările sociale datorate de angajator și reținută de la asigurați, sunt incidente prevederile art.18, 23 și 24 din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, care prevad:

“ART. 18

(1) În sistemul public **sunt contribuabili**, după caz:

a) asigurații care datorează contribuții individuale de asigurări sociale;

b) angajatorii;

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*)

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”.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei potrivit căreia organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere prevederile pct.19 din

Ordinul 340/2001 pentru aprobarea Normelor de aplicare a prevederilor Legii nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, care prevede :

"19. Prin sintagma venitul brut realizat lunar se înțelege totalitatea veniturilor în bani sau în natură, indiferent de fondurile din care acestea se achită, realizate de asigurații care se află în una sau mai multe dintre situațiile de la art. 5 alin. (1) pct. I și II din lege. În venitul brut realizat de aceste categorii de persoane sunt incluse și acele venituri în bani sau în natură care sunt obținute ca urmare a desfășurării unor activități remunerate, în folosul unor entități, altele decât angajatorul/angajatorii la care se derulează activitatea de bază." nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât organele de inspecție fiscală chiar au avut în vedere aceste prevederi legale, venitul brut realizat lunar realizat de persoana fizică ca urmare a unei relații de muncă cu angajatorul este format din totalitatea veniturilor în bani sau în natură obținute, inclusiv primele de asigurare de viață, altele decât cele obligatorii, plătite de angajator în numele angajatului, către societățile de asigurare care, potrivit legii constituie venituri de natură salarială sau asimilate salariilor, așa cum s-a tratat la capitolul impozit pe venitul din salarii.

De asemenea, fondul total de salarii brute, așa cum se prevede și la art.24 din Legea nr.19/2000 este constituit din salariile brute realizate de toți angajații, salarii ce includ și primele de asigurare de viață achitate de angajator către societățile de asigurare, în numele angajaților proprii.

În ceea ce privește contribuțiile la asigurările sociale de sănătate datorate de angajatori și reținute de la asigurați, sunt incidente prevederile art.51.alin.2 lit.a) și art.52 alin.2 din OUG nr.150/2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"ART. 51

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

- f) veniturilor din salarii sau asimilate salariilor 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;

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”.

Art.257 alin.2 lit.a) si art.258 alin.1 si alin.2 din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

“ART. 257

(1) Persoana asigurată are obligația plății unei contribuții bănești lunare pentru asigurările de sănătate, cu excepția persoanelor prevăzute la art. 213 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. 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.”

Referitor la susținerea contestației conform căreia organele de inspecție fiscală au omis să invoce prevederile de la cap.A și B din Ordinul nr.74/2000 pentru aprobarea Normelor privind modul de încasare a contribuțiilor la asigurările sociale de sănătate, din care rezultă ca aceste prime de asigurare nu se includ în baza de calcul a acestei contribuții, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece:

Ordinul 74/2000 prevede:

“A. Contribuția angajatorului

În sensul prezentelor norme se consideră angajator persoana fizică sau juridică și orice altă entitate în beneficiul căreia una sau mai multe persoane fizice prestează muncă în baza unui contract individual de muncă sau a unei convenții civile de prestări de servicii, încheiate potrivit legii.

1. Angajatorii au obligația să rețină și să vireze caselor de asigurări de sănătate contribuția pentru asigurările sociale de sănătate, în cotă de 7% raportată la fondul de salarii.

Prin fond de salarii, în sensul prezentelor norme, se înțelege suma veniturilor în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică pentru munca prestată în baza unui contract individual de muncă sau a unei convenții civile de prestări de servicii, încheiate potrivit legii, indiferent de perioada la care se referă.

În fondul de salarii se includ și indemnizațiile pentru plata concediilor medicale în caz de boală, prevenirea îmbolnăvirilor, întărirea și refacerea sănătății pentru primele 10 zile lucrătoare care, potrivit legii, se suportă din fondul de salarii al angajatorului.

Sunt asimilate veniturilor care fac parte din fondul de salarii și următoarele drepturi:

- indemnizațiile din activități desfășurate ca urmare a unei funcții de demnitate publică, stabilită potrivit legii;[...]

- alte drepturi și indemnizații de natură salarială, acordate în bani și în natură de către angajator.[...]

B. Contribuția asiguraților

1. Contribuția pentru asigurările sociale de sănătate datorată de asigurați se determină astfel:

a) o cotă de 7% aplicată lunar asupra veniturilor salariale brute, în cazul asiguraților care au calitatea de salariat sau care prestează o activitate pe bază de convenție civilă de prestări de servicii.

Prin venituri salariale brute, în sensul prezentelor norme, se înțelege suma tuturor veniturilor în bani și în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unei convenții civile de prestări de servicii, indiferent de perioada la care se referă sau de forma în care se acordă.

Sunt asimilate veniturilor salariale:

- indemnizațiile din activități desfășurate ca urmare a unei funcții de demnitate publică, stabilită potrivit legii;[...]

- alte drepturi și indemnizații de natură salarială, primite de asigurați, în bani sau în natură. [...]"

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că, desi primele de asigurare de viață, altele decât cele obligatorii, achitate de angajator societăților de asigurare în numele angajaților proprii chiar dacă nu sunt prevăzute expres prin Ordinul nr.74/2000, acesta prevede că baza de calcul pentru contribuțiile la asigurările sociale de sănătate datorată de angajtor și reținută de la asigurați o constituie veniturile salariale brute și, respectiv fondul de salarii. Veniturile salariale brute cuprind veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică pentru munca prestată în baza unui contract individual de muncă la care se adaugă indemnizațiile și veniturile asimilate salariilor menționate ce cuprind și **alte drepturi de natură salarială primite de asigurați în bani și în natură**. Potrivit prevederilor Codului fiscal în

categoria veniturilor asimilate salariilor se includ și primele de asigurare de viață achitate de angajator societăților de asigurare în numele angajaților proprii, al căror tratament fiscal este prezentat expres în normele la Codul fiscal.

Referitor la contribuțiile sociale la bugetul asigurărilor de șomaj datorate de angajator precum și cea reținută de la asigurați sunt incidente prevederile art.27 din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, care prevăd:

“ART. 27)

(1) Angajatorii au obligația de a reține și de a vira lunar contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj, în cotă de 1%, aplicată asupra salariului de bază lunar brut, pentru asigurații prevăzuți la art. 19 lit. a) - d) sau, după caz, pentru asigurații prevăzuți la art. 19 lit. e), asupra veniturilor brute lunare realizate.”

Si ale art.14 alin.1 lit.a) din HG nr.174/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, care prevede:

“ (1) Baza lunară de calcul asupra căreia se aplică contribuția individuală în cotă de 1%, prevăzută la art.27 din lege, este reprezentată, după caz, de:

a) salariul de bază lunar brut, conform contractului individual de muncă, corespunzător funcției îndeplinite, la care se adaugă, după caz, indemnizația de conducere, salariul de merit și alte drepturi salariale care, potrivit actelor normative, fac parte din salariul de bază, pentru persoanele prevăzute la art. 19 lit. a) și b) din lege;”

și ale art.26 alin.1 din Legea nr.76/2002 care prevede că:

“Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la bugetul asigurărilor pentru șomaj, în cotă de 2,5%, aplicată asupra fondului total de salarii brute lunare realizate de persoanele asigurate obligatoriu, prin efectul legii, prevăzute la art. 19.”

Iar potrivit art.13 din HG nr.174/2002:

“ Fondul total de salarii brute lunare prevăzut la art. 26 din lege, realizat de persoanele asigurate obligatoriu prin efectul legii, prevăzute la art. 19 din lege, include:

a) salariile de bază;

b) indemnizațiile, ca unică formă de remunerare a activității; [...]

k) orice alte sume plătite din fondul de salarii, cu excepția compensațiilor acordate în condițiile legii și ale contractului colectiv de muncă, salariaților concediați pentru motive care nu țin de persoana lor.”

În ceea ce privește susținerea contestatoarei potrivit căreia primele de asigurare de viață achitate de angajator societăților de asigurare în numele angajaților proprii nu se regăsesc în fondul de salarii brute lunare, nu se reține întrucât la lit.k) de la art.13 din HG nr.174/2002 se prevede “*orice alte sume plătite din fondul de salarii*” or, potrivit Codului fiscal primele de asigurare de viață, altele decât cele obligatorii, reprezintă venituri de natură salarială sau asimilate salariilor pentru care este prevăzut în mod exprers tratamentul fiscal.

Referitor la contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice și la contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale sunt incidente prevederile art.5, art.96 și art.101 din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale:

“(1) Sunt asigurate obligatoriu prin efectul prezentei legi;

- a) *persoanele care desfășoară activități pe baza unui contract individual de muncă, indiferent de durata acestuia, precum și funcționarii publici;[...]*”.

ART. 96

(1) Datorează contribuții de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale următorii:

- a) *angajatorii, pentru asigurații prevăzuți la **art. 5 și 7**;*

ART. 101*)

*(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.***

(2) Cotele de contribuție datorate de angajatori în funcție de clasa de risc sunt stabilite de la 0,5% la 4%, aplicate asupra fondului total de salarii brute lunare realizate.

(3) Contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale nu se aplică asupra sumelor reprezentând:

a) *prestații de asigurări sociale care se suportă din fondurile asigurărilor sociale sau din fondurile angajatorului și care se plătesc direct de către acesta, potrivit legii;*

b) *drepturile plătite potrivit dispozițiilor legale în cazul desfacerii contractelor individuale de muncă, al încetării calității de funcționar public sau de membru cooperador, altele decât cele acordate potrivit legii pentru perioada de preaviz;*

c) *diurnele de deplasare și de delegare, indemnizațiile de delegare, detașare și transfer, precum și drepturile de autor;*

d) *sumele reprezentând participarea salariaților la profit;*

e) *premier și alte drepturi exceptate prin legi speciale.*”

Referitor la argumentul societății potrivit căruia nu au fost avute în vedere prevederile Ordinului nr.450/2006 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare, nu poate fi reținută întrucât potrivit art.1 aceste *“norme metodologice stabilesc modalitățile de reglementare a unor proceduri, metode și mijloace de aplicare unitară a prevederilor Legii nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare.”* Așa după cum rezultă din prevederile Legii nr.346/2002 această contribuție este datorată de angajatori iar baza de impozitare este dată de fondul total de salarii brute realizate iar sumele care nu intră în calculul acestei contribuții sunt prevăzute la art.101 alin.3 din lege.

De asemenea, potrivit art.7 alin.1 din Legea nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea **Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale**:

“(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.”

Conform art.1 din HG nr. 1850/2006 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale:

*“(1) Cota contribuției la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, denumit în continuare Fondul de garantare, datorată de angajatori potrivit **art. 7 alin. (1) din lege**, se aplică asupra **fondului total de salarii brute lunare realizate de salariații încadrați în temeiul unui contract individual de muncă încheiat pentru normă întreagă sau cu timp parțial sau a unui contract de muncă la domiciliu, de muncă temporară sau de ucenicie la locul de muncă, indiferent de durata acestora.***

(2) Fondul total de salarii brute lunare prevăzut la alin. (1) include:

- a) salariile de bază;*
- b) salariile de bază aferente personalului român trimis în misiune permanentă în străinătate, corespunzătoare funcțiilor în care persoanele respective sunt încadrate în țară;*
- c) sporurile, adaosurile și indemnizațiile;*
- d) salariile de merit;*
- e) sumele realizate prin plata cu ora, gărzile, indemnizațiile clinice;*
- f) stimulentele și premiile de orice fel care se plătesc din fondul de salarii;*
- g) indemnizațiile pentru concediul de odihnă;*

h) indemnizațiile pentru perioadele de incapacitate temporară de muncă, suportate de angajatori, conform legii, din fondul de salarii;

i) orice alte sume plătite din fondul de salarii, cu excepția compensațiilor acordate în condițiile legii și ale contractului colectiv de muncă, salariaților concediați pentru motive care nu țin de persoana lor.”

Referitor la contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice sunt incidente prevederile art.4 alin.2 din OUG nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate:

“(2) Începând cu data de 1 ianuarie 2006, cota de contribuție pentru concedii și indemnizații, destinată exclusiv finanțării cheltuielilor cu plata drepturilor prevăzute de prezenta ordonanță de urgență, este de 0,85%, aplicată la fondul de salarii sau, după caz, la drepturile reprezentând indemnizație de șomaj, asupra veniturilor supuse impozitului pe venit ori asupra veniturilor cuprinse în contractul de asigurări sociale încheiat de persoanele prevăzute la art.1 alin.(2) lit.e), și se achită la bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate.”

La art.5 din același act normativ se prevede:

“Începând cu data intrării în vigoare a prevederilor prezentei ordonanțe de urgență, cota de contribuție prevăzută la art. 4 alin. (2) se datorează și se achită de către:

a) angajatori pentru asigurații prevăzuți la art. 1 alin. (1) lit. A și B;”

Totodată potrivit prevederilor art.257 din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății:

“(1) Persoana asigurată are obligația plății unei contribuții bănești lunare pentru asigurările de sănătate, cu excepția persoanelor prevăzute la art. 213 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;”

Conform art.9 din Ordinul nr.60/2006 pentru aprobarea Normelor de aplicare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate:

“(1) Dreptul la concediile și indemnizațiile prevăzute de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 158/2005 este condiționat de plata contribuției pentru concedii și indemnizații.

(2) Persoanele juridice sau fizice prevăzute la art. 5 lit. a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.158/2005 au obligația plății contribuției pentru concedii și indemnizații, aplicată la fondul de salarii

realizat, cu respectarea prevederilor legislației financiar-fiscale în materie. Fondul de salarii realizat reprezintă totalitatea sumelor utilizate de un angajator pentru plata drepturilor salariale sau de natură salarială. În fondul de salarii sunt incluse și sumele reprezentând indemnizații pentru incapacitate temporară de muncă cauzată de boli obișnuite sau de accidente în afara muncii, precum și indemnizații pentru incapacitate temporară de muncă urmare a unor accidente de muncă sau boli profesionale, suportate de către angajator.

(3) Baza lunară de calcul a contribuției pentru concedii și indemnizații pentru persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 158/2005 nu poate fi mai mare decât produsul dintre numărul asiguraților din luna pentru care se calculează contribuția și valoarea corespunzătoare a 12 salarii minime brute pe țară. Prin sintagma numărul asiguraților din lună se înțelege numărul de salariați cu venituri salariale care fac parte din fondul de salarii asupra căruia s-a aplicat contribuția pentru concedii și indemnizații.”

Față de prevederile legale de mai sus, având în vedere că primele de asigurare de viață achitate de contestatoare către societățile de asigurare, în numele angajaților proprii reprezintă venituri de natură salarială și asimilate salariilor precum și faptul că societatea nu aduce argumente cu privire la cota de contribuții și modul de calcul al acestora contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru contribuțiile sociale și accesoriile aferente acestora.

În ceea ce privește argumentul contestatoarei potrivit căruia prin raportul de inspecție fiscală nu se precizează data de la care începe calculul accesoriilor nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației deoarece calculul acestora se regăsește în anexele 2.3.1., 2.3.2., 3.3.1., 3.3.2., 4.3.1., 4.3.2., 5.1., 6.1. și 7.1. la raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere.

F. Referitor la Decizia de nemodificare a bazei de impunere la impozitul pe venitul din salarii, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi în soluționarea acestui capăt de cerere în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală nu s-a analizat modul de calcul al bazei impozabile pentru impozitului pe venitul din salarii.

În fapt, prin Decizia de nemodificare a bazei de impunere s-a dispus nemodificarea bazei de impunere a impozitului pe veniturile din salarii având în vedere ca societatea a calculat, reținut și virat impozitul pe venitul

din salarii pentru primele de asigurare de viață achitate societăților de asigurare de către contestatoarea, în numele angajaților proprii.

Prin contestația formulată de SC S SRL se arată că organele de inspecție fiscală trebuiau să diminueze baza impozabilă a veniturilor asimilate salariilor cu sumele pe care le-au imputat ca și contribuții individuale suplimentare și face referire la art.57 alin.2 din Codul fiscal care prevede deducerea din venitul brut a contribuțiilor obligatorii.

Ca urmare, societatea susține că din baza de impozitare trebuiau scăzute contribuțiile individuale de asigurări sociale -..... lei, contribuțiile individuale de asigurări pentru șomaj -..... lei și contribuțiile individuale de asigurări sociale de sănătate – lei și respectând tehnica de calcul a impozitului pe veniturile din salarii baza de impozitare trebuia diminuată de la lei cu suma totală a contribuțiilor de lei, rezultând suma de lei căreia îi corespundea un impozit de lei.

Ca o consecință, impozitul calculat de SC S SRL de lei trebuia redus corespunzător la suma de lei, astfel că solicită anularea Deciziei de impunere și emiterea Deciziei de restituire pentru suma de lei.

În drept, potrivit art.57 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Impozitul lunar prevăzut la alin. (1) se determină astfel:

a) la locul unde se află funcția de bază, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferență între venitul net din salarii, calculat prin deducerea din venitul brut a contribuțiilor obligatorii aferente unei luni, și următoarele:

- deducerea personală acordată pentru luna respectivă;*
- cotizația sindicală plătită în luna respectivă;*
- contribuțiile la fondurile de pensii facultative, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei a 200 euro;*

b) pentru veniturile obținute în celelalte cazuri, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferență între venitul brut și contribuțiile obligatorii pe fiecare loc de realizare a acestora;

(2[^]1) În cazul veniturilor din salarii și/sau al diferențelor de venituri din salarii stabilite pentru perioade anterioare, conform legii, impozitul se calculează și se reține la data efectuării plății, în conformitate cu reglementările legale în vigoare privind veniturile realizate în afara funcției de bază la data plății, și se virează până la data de 25 a lunii următoare celei în care s-au plătit.

Iar potrivit pct.106-108, 111 și 115 din HG nr.44/2004 :

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

107. Pentru persoanele fizice care desfășoară activități pe teritoriul României sunt considerate venituri din salarii realizate din România sumele primite de la angajatori cu sediul sau cu domiciliul în România, precum și de la angajatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate, indiferent unde este primită suma.

108. Contribuabilii care realizează venituri din salarii datorează un impozit lunar final, calculat și reținut de către plătitorul de venituri.

Pentru impunerea veniturilor din salarii se utilizează cota de impozit de 16%, luându-se în calcul pentru determinarea bazei de calcul a impozitului la funcția de bază și deducerea personală stabilită potrivit **art. 56** din Codul fiscal, după caz.[...]

111. Pentru calculul impozitului lunar aferent venitului realizat, cota de impozit de 16% se aplică asupra bazei de calcul determinate astfel:

a) **pentru veniturile obținute la locul unde se află funcția de bază, ca diferență între venitul net din salarii, calculat prin deducerea din venitul brut a contribuțiilor obligatorii aferente unei luni, și următoarele:**

- deducerea personală acordată pentru luna respectivă;
- cotizația sindicală plătită în luna respectivă;
- contribuțiile la fondurile de pensii facultative, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei a 200 euro.[...].

115. Contribuțiile obligatorii luate în calcul la determinarea impozitului lunar potrivit pct. 111 pentru persoanele fizice care realizează venituri din salarii sunt cele datorate potrivit reglementărilor în domeniu, cum ar fi:

- **contribuția individuală de asigurări sociale;**
- **contribuția individuală pentru asigurările sociale de sănătate;**
- **contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj;**
- **alte contribuții individuale obligatorii stabilite prin lege.”**

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că la stabilirea impozitului pe venitul din salarii cota se aplică asupra venitului net calculate după scăderea din venitul brut reprezentat de totalitatea veniturilor salariale realizate într-o lună, a contribuțiilor obligatorii constând în contribuția individuală de asigurări sociale, contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate, contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj .

Ca urmare, având în vedere că prin decizia de impunere contestată s-au calculat contribuții individuale suplimentare ce nu au fost

avute în vedere de către societate la determinarea impozitului pe venitul din salarii se impune ca necesară reanalizarea bazei impozabile pentru impozitul pe venitul din salarii în sensul diminuării acesteia cu contribuțiile obligatorii, recalcularea impozitului pe venitul din salarii datorat bugetului precum și stabilirea diferenței virată în plus.

Astfel, se va desființa decizia de nemodificare a bazei de impunere pentru impozitul pe venitul din salarii urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze conform celor precizate în decizie și în funcție de argumentele societății, potrivit prevederilor art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art.11(1), art.21(1), (2) lit.h, (3) lit.c, (4) lit.m și f, art.24(1), (2), (3) lit.a și d, (10), (11) lit.c, art.57(2), art.128(4), art.129(3), art.137(1) lit.b și c, art.141 lit.k, art.145(8), art.146 lit.a, art.155(8), art.160 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pct.22, 42(3,4,5,6), 44, 51, 46(1), 82 din HG nr.44/2004, art.9(7) lit.j și s, art.11 din Legea nr.414/2002, art.24(1) lit.a și art.29B lit.b din Legea nr.345/2002, pct.9.14 din HG nr.859/2002, art.3, art.4 și art.6 din Legea nr.15/1994, republicată, pct.7,8 și 9 din HG nr.909/1997, pct.62(1) și 62(2) lit.g) din HG nr.598/2002, art.18, 23 și 24 din Legea nr.19/2000, art.51(2) lit.a), art.52(2) din OUG nr.150/2002, art.257 și 258 din Legea nr.95/2006, art.26, 27 din Legea nr.76/2002, art.14(1) lit.a) și art.13 din HG nr.174/2002, art.5, 96 și 101 din Legea nr.346/2002, art.7(1) din Legea nr.200/2006, art.1 din HG nr.1850/2006, art.4(2) din OUG nr.158/2002, art.9 don Ordinul 60/2006, art.109, 119, 120, 206, 214(1) lit.a), 216 alin.3 din OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.12.1 din O519/2005 coroborate cu art.205, 206, 207 și 209 din O.G. nr. 92/2003, republicată, se:

DECIDE

1. Desființarea deciziei de impunere emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii în baza raportului de inspecție fiscală **pentru:**

- impozit pe profit;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- TVA;
- majorări de întârziere aferente TVA,

urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și același tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în spetă precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

2. Respingerea contestației formulată de SC S SRL ca neîntemeiată, **pentru:**

- impozit pe profit;
- TVA;
- CAS datorată de angajator;
- accesorii aferente CAS datorată de angajator;
- CAS datorată de asigurați;
- accesorii aferente CAS datorată de asigurați;
- contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator;
- accesorii aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- contribuția de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați;
- accesorii aferente contribuției de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- CASS datorată de angajator;
- accesorii aferente CASS datorată de angajator;
- CASS datorată de asigurați;
- accesorii aferente CASS datorată de asigurați;
- contribuția socială pentru accidente și boli profesionale;
- accesorii aferente contribuției sociale pentru accidente și boli profesionale;
- contribuția pentru concedii medicale;
- accesorii aferente contribuției pentru concedii medicale;
- contribuție fondul de garantare salarii;
- accesorii aferente contribuției la fondul de garantare salarii.

3. Respingerea contestației formulată de SC S SRL ca nemotivată,
pentru:

- impozit pe profit;
- TVA.

4. Suspendarea soluționării contestației formulată de SC S SRL
pentru:

- impozit pe profit;
- dobânzi și majorări de întârziere aferente;
- penalități de întârziere aferente;
- TVA;
- dobânzi și majorări de întârziere aferente;
- penalități de întârziere aferente,

procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

Transmiterea dosarului cauzei organului de inspecție fiscală urmând ca la încetarea motivului care a determinat suspendarea să fie înaintat organului competent conform legii pentru soluționarea cauzei în funcție de soluția pronunțată pe latura penală.

5. Desființarea Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere a impozitului pe venitul din salarii urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze conform celor precizate în decizia de soluționare a contestației.

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