



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală a Finanțelor
Publice a Județului Iași**



Str. Anastasie Panu nr.26, Iasi
Tel : +0232 213332
Fax : +0232 219899
e-mail : admin.isisjudx01.is@mfinante.ro

DECIZIA NR. DGc _____ / _____ 2012

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. X S.R.L. Iași

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași sub nr.
dg.....

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul aceleiași instituții cu adresa nr., înregistrată la instituția noastră sub nr. din, cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** cu sediul în Municipiul Iași,, județul Iași, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Iași sub nr., cod de înregistrare fiscală RO

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.

Suma contestată este în valoare totală de lei și reprezintă:

- lei - impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, dobânzi și penalități de întârziere aferente;
- lei - impozit pe profit, dobânzi și penalități de întârziere aferente;
- lei - impozit pe veniturile din salarii, dobânzi și penalități de întârziere aferente;
- lei - contribuție asigurări sociale angajator, dobânzi și penalități de întârziere aferente;
- lei - contribuție asigurări sociale asigurați, dobânzi și penalități de întârziere aferente;
- lei - contribuție accidente de muncă și boli profesionale, dobânzi și penalități de întârziere aferente;
- lei - contribuție asigurări sociale de sănătate angajator, dobânzi și penalități de întârziere aferente;
- lei - contribuție asigurări sociale de sănătate asigurați, dobânzi și penalități de întârziere aferente;
- lei - contribuție asigurări sociale șomaj angajator, dobânzi și penalități de întârziere aferente;
- lei - contribuție asigurări sociale șomaj asigurați, dobânzi și penalități de întârziere aferente;
- lei - fond garantare creanțe salariale, dobânzi și penalități de întârziere aferente;

- lei - fond concedii medicale, dobânzi și penalități de întârziere aferente.

Contestația este semnată de către doamna T, în calitate de administrator al societății, și poartă amprenta în original a ștampilei societății contestatoare.

Contestația este însoțită de Referatul cu propuneri de soluționare nr., semnat de conducătorul organelor care au încheiat actul atacat, respectiv Activitatea de Inspecție Fiscală Iași din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin care propune respingerea în totalitate a contestației formulate de **S.C. X S.R.L. Iași**, ca neîntemeiată și nefondată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 de zile prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere faptul că actul administrativ fiscal a fost comunicat petentei în data de, așa cum precizează și aceasta în conținutul contestației, la pagina 3, iar contestația a fost depusă în data de, la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, unde a fost înregistrată sub nr. și transmisă ulterior la Activitatea de Inspecție Fiscală Iași, unde a fost înregistrată sub nr.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 205, art. 206, art. 207 alin.(1) și art. 209 alin.(1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. X S.R.L. Iași, prin administratorul său, doamna T, contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ...din, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Județene Iași, referitor la debite stabilite suplimentar în sumă de lei și dobânzi și penalități de întârziere aferente în sumă de lei.

În susținerea contestației petenta motivează următoarele:

A. Cu privire la impozitul pe profit

Contestatoarea consideră că, prin prisma prevederilor art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală trebuie să recalculeze impozitul pe profit ca diferență între veniturile realizate și cheltuielile efectuate în scopul realizării lor, și nu ca diferență între veniturile realizate și costurile din situațiile de lucrări, această diferență reprezentând doar beneficiul firmei, nu și profit impozabil.

1. Referitor la anul fiscal 2007

Petenta menționează că în această perioadă a realizat venituri în valoare de lei cu un volum de cheltuieli de lei, rezultând un profit net delei.

2. Referitor la anul fiscal 2008

Petenta precizează că, în conformitate cu situațiile de lucrări facturate în această perioadă, au fost realizate beneficii în valoare de lei, care acoperă sumele constatate ca nefacturate de organele de inspecție fiscală în valoare de lei, la finele anului societatea realizând un profit în sumă de lei, așa cum reiese și din balanța de verificare la 31.12.2008.

3. Referitor la anul fiscal 2009

Societatea petentă menționează că s-au realizat beneficii în sumă de lei, conform situațiilor de lucrări, în timp ce organele de control au considerat că nu s-au facturat venituri în valoare de lei.

Concluzionând, petenta consideră că nu datorează impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de lei și nici dobânzile și penalitățile de întârziere aferente în sumă de lei, stabilite eronat de organele de inspecție fiscală.

B. Cu privire la impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente

Societatea contestatoare susține că eronat organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina acesteia obligația reținerii și declarării impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente pentru veniturile din comisioane, în condițiile în care obiectul contractului din 30.06.2008 îl reprezintă servicii de școlarizare iar la art. 115 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este enumerată expres obligația reținerii și declarării impozitului pe venit obținut din servicii de școlarizare în afara țării, deci petenta concluzionează că nu avea obligația reținerii și plății impozitului pentru veniturile achitate nerezidenților.

Petenta menționează că prevederea legală încălcată la care fac referire organele de inspecție fiscală, respectiv art. 116, alin. (1) și alin. (2) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, nu exista în anul 2008, această literă fiind introdusă ulterior perioadei la care se referă controlul.

De asemenea, **S.C. X S.R.L. Iași** precizează că nu avea obligația înregistrării acestui contract la organul fiscal competent, în conformitate cu prevederile Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2310/2007 privind procedura de înregistrare a contractelor încheiate între persoane juridice române și persoane juridice străine sau persoane fizice nerezidente, deoarece serviciile care au făcut obiectul contractului au fost prestate în afara teritoriului României.

În concluzie, petenta consideră că nu datorează impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente stabilit suplimentar în sumă de lei și nici dobânzile și penalitățile de întârziere aferente în sumă de lei.

C. Cu privire la impozitul pe venitul din salarii și contribuții aferente fondurilor de salarii

Contestatoarea precizează că, în conformitate cu prevederile art. 21, alin. (1), alin. (2) lit. e), alin. (3) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cheltuielile de transport/cazare și respectiv indemnizația de deplasare acordată salariaților în limita a 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil.

Astfel, petenta consideră că avansurile acordate salariaților pentru deplasare, și care nu au fost justificate în termenul legal, trebuiau reținute de către administrator din veniturile salariaților, dar fiind la data controlului sume prescrise, ele pot fi considerate cel mult cheltuieli nedeductibile, fiind o pierdere irecuperabilă pentru societate, dar nu pot fi în nici un caz considerate venituri de natură salarială.

În acest sens, contestatoarea anexează documente ce demonstrează că s-au plătit avansuri pentru diurnă și cazare, cum ar fi: extrase de cont bancar, acte adiționale de detașare a salariaților, ordine de deplasare, bilete de avion.

Concluzionând, petenta solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ... din ... și a Raportului de inspecție fiscală nr. din, precum și refacerea controlului fiscal, dacă este cazul.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Iași au efectuat la **S.C. X S.R.L. Iași** inspecția fiscală generală încheind Raportul de inspecție fiscală nr., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., prin care au consemnat următoarele:

- Perioada supusă inspecției fiscale a fost 01.01.2007-31.12.2009, pentru următoarele taxe și impozite: impozitul pe profit, impozitul pe dividende, impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, contribuția la bugetul asigurărilor sociale de stat, contribuția la fondul de risc și accidente de muncă, contribuția la asigurările de șomaj, contribuția la asigurările sociale de sănătate, fondul pentru contribuții și indemnizații concedii medicale, fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

- Obiectul principal de activitate declarat al societății contestatoare este: cod CAEN 7112 "*Activități de inginerie și consultanță tehnică legate de acestea*".

Organele de inspecție fiscală fac următoarele precizări:

A. Cu privire la impozitul pe profit

Organele de inspecție fiscală nu consideră că trebuie să recalculeze impozitul pe profit cum solicită contestatoarea, ca diferență între veniturile realizate și cheltuielile efectuate în scopul realizării lor, deoarece societatea nu a respectat prevederile contractului de prestări de servicii încheiat în data de 10.10.2007, cu S.C. E, persoană juridică elvețiană, care are calitatea și de asociat unic al firmei verificate, dat fiind faptul că nu au fost cuprinse în situațiile de lucrări toate elementele costurilor efectuate pentru prestările de servicii realizate, acestea fiind prezentate analitic în anexele Raportului de inspecție fiscală.

Situația costurilor nefacturate, întocmită de organele de inspecție fiscală, ce cuprinde cheltuielile ce ar fi trebuit cuprinse în valoarea prestărilor de servicii conform contractului încheiat cu firma E din Elveția, se prezintă astfel:

pentru anul 2007

- ... lei, cheltuieli privind contribuțiile aferente salariilor acordate;
- lei, cheltuieli privind fondurile aferente salariilor;
- lei, cheltuieli materiale;
- lei, alte cheltuieli de deplasare, telecomunicații.

pentru anul 2008

- lei, cheltuieli privind contribuțiile aferente salariilor acordate;
- lei, cheltuieli privind fondurile aferente salariilor;
- lei, cheltuieli materiale, obiecte de inventar;
- lei, cheltuieli de deplasare ce trebuiau să fie asigurate de beneficiarul prestațiilor de servicii conform art. 3, punctul 3.4 din contractul de prestații de servicii;
- lei, alte cheltuieli de telecomunicații, prestații servicii diverse.

pentru anul 2009

- lei, cheltuieli salarii;
- lei, cheltuieli privind contribuțiile aferente salariilor acordate;
- lei, cheltuieli privind fondurile aferente salariilor;
- lei, cheltuieli materiale;
- lei, alte cheltuieli de deplasare, telecomunicații, prestații servicii, asigurări.

În urma inspecției fiscale s-a constatat că societatea a facturat prestațiile de servicii, având la bază situațiile de lucrări lunare ce cuprindeau cheltuielile specificate analitic, și că în perioada verificată nu au fost facturate toate cheltuielile efectuate aferente prestațiilor de servicii, acestea fiind prezentate detaliat pe fiecare lună, trimestru și total an în anexele la Raportul de inspecție fiscală. Aceste cheltuieli au fost stabilite ca diferență între cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, aferente prestațiilor de servicii efectuate, și cheltuielile cuprinse în situațiile de lucrări anexe la facturi, rezultând astfel valoarea veniturilor nefacturate către beneficiarul extern.

Astfel, prin prisma prevederilor punctului nr. 48 „Principiul necompensării” din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, și ale prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, conform cărora nu este permisă compensarea între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea petentă nu a respectat acest principiu.

Referitor la cheltuielile de transport înregistrate în evidența contabilă a contestatoarei, organele de inspecție fiscală menționează că la facturile înregistrate în evidența contabilă nu existau anexate biletele electronice de avion ca justificare la transporturile efectuate prin S.C. D, iar valoarea transporturilor, conform contractului de prestații de servicii, trebuia suportată integral de client. Din anexele la Raportul de inspecție fiscală rezultă cheltuielile de transport a salariaților firmei petente din România în străinătate și retur, ce nu au fost facturate conform contractului, pe fiecare lună în parte.

Pentru anul fiscal 2007, ținând cont de veniturile nefacturate în sumă de lei, organele de inspecție fiscală au reîntregit profitul contabil stabilit de societate cu această sumă și au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei.

Pentru anul fiscal 2008, au fost înregistrate de contestatoare cheltuieli cu transportul salariaților din România în străinătate și retur, care trebuiau să fie suportate de către beneficiarul contractului de prestări servicii, cheltuieli ce nu au fost recuperate de **S.C. X S.R.L. Iași** în totalitate prin veniturile facturate, cheltuieli cu asigurările personalului ce s-a deplasat în străinătate, fără documente justificative, polițe de asigurare, cheltuieli cu tichete de masă, avansuri acordate salariaților pentru care petenta nu a prezentat în timpul inspecției fiscale ordine de deplasare, cu justificare diurnă sau alte documente.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a cuprins în veniturile facturate toate cheltuielile aferente prestărilor de servicii efectuate, rezultând venituri nefacturate în anul 2008 în sumă de lei, prezentate detaliat în Anexa nr. 1 la Raportul de inspecție fiscală.

La data de 31.12.2008, petenta are înregistrate în evidența contabilă împrumuturi în sumă de euro, respectiv lei, de la societatea E din Elveția, aferente contractelor de creditare încheiate pe perioadă nedeterminată, pentru care s-au înregistrat la data de 31.12.2008 cheltuieli din diferențe de curs valutar în sumă de lei, aferente anilor 2007 și 2008.

În condițiile impuse de prevederile art. 21 alin. (3) litera h) și ale art. 23 alin. (1), (2) și (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt deductibile plafonat, în funcție de gradul de îndatorare al societății.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a cuprins în valoarea veniturilor facturate și cheltuielile cu diferențele de curs valutar în sumă de lei, aferente împrumuturilor, acestea regăsindu-se în situațiile de lucrări aferente lunii decembrie 2008. Astfel, au stabilit că pentru anul 2008 sunt nedeductibile doar cheltuielile cu diferențele de curs valutar aferente împrumuturilor de la persoana juridică străină, în sumă de lei (..... lei-.... lei).

Ținând cont de toate cheltuielile nedeductibile, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul 2008 un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei.

Și pentru anul fiscal 2009 organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a cuprins în veniturile facturate către beneficiarul extern E toate cheltuielile aferente prestărilor de servicii efectuate, rezultând astfel venituri nefacturate în anul 2009 în sumă totală de lei, acestea fiind stabilite detaliat în Anexa nr. 1 la Raportul de inspecție fiscală.

La data de 31.12.2009, petenta avea înregistrate în evidența contabilă împrumuturi în sumă de lei, de la E din Elveția, pentru care s-au înregistrat cheltuieli din diferențe de curs valutar în sumă de lei și cheltuieli cu dobânzile datorate în sumă de lei, din care a fost recuperată

prin facturare în luna aprilie 2009 suma de lei, rămânând nedeductibile cheltuielile cu dobânzile în sumă de lei.

Ținând cont de cheltuielile nedeductibile stabilite, precum și de suma de lei, reprezentând impozit pe profit aferent anului 2009, înregistrat în evidența contabilă a petentei dar nedeclarat în evidența fiscală, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul fiscal 2009 un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei.

B. Referitor la impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente

Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna iulie 2008, unitatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu serviciile prestate de terți (cont 628=cont 401) în sumă de lei, aferente facturii externe nr. VR104376/31.07.2008 - furnizor C DE 147862777, în baza unui contract încheiat în data de 30.06.2008, având ca obiect prestări servicii implementare programe, suma fiind achitată către furnizorul extern la data de 15.09.2008. La data controlului societatea verificată nu a prezentat contractul de prestări servicii, tradus, legalizat și înregistrat conform prevederilor Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2310/2007 privind procedura de înregistrare a contractelor încheiate între persoane juridice române și persoane juridice străine sau persoane fizice nerezidente, dar a fost înregistrat la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași –Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Iași în timpul inspecției fiscale.

Conform Notei explicative la care a răspuns administratorul societății rezultă că nu a fost solicitat pentru partenerul extern certificatul de rezidență fiscală, legalizat și tradus, pentru aplicarea legislației privind evitarea dublei impuneri. Odată cu depunerea contestației societatea prezintă o copie după un document – Adeverință cu privire la impozite - eliberat de Oficiul de Finanțe Stuttgart – Corporații, prin care se specifică impozitele pe care le achită firma C în Germania.

Din factura emisă rezultă că furnizorul extern a furnizat programe CATIA V4 Basis și VPM-Basic(A380) cu instruire la domiciliu (conform traducerii), respectiv formare profesională. Organele de inspecție fiscală au stabilit, în conformitate cu prevederile art. 116, alin. (1), alin. (2) litera d, din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, că pentru suma achitată societatea petentă datorează impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, deoarece **S.C. X S.R.L. Iași** nu a reținut și nu a declarat impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente la termenul legal, respectiv 25.10.2008.

Analizând contractul de prestări servicii tradus și legalizat, organele de inspecție fiscală constată că din conținutul acestuia nu rezultă că prestările de servicii ce au fost facturate reprezintă servicii școlarizare ce s-au desfășurat în străinătate, obiectul contractului fiind prestări servicii instruire pentru programele CATIA V4 și VPM Basic, care sunt acordate de un instructor prin punerea la dispoziția beneficiarului a următoarelor mijloace:

hardware, respectiv Software configurat, documente de instruire, broșuri, prospecte, caiete, manuale, mediile de stocare, pe care beneficiarul este obligat să le utilizeze cu grijă, conform indicațiilor și să le mențină într-o stare tehnică optimă ireproșabilă.

Organele de inspecție fiscală menționează că din conținutul facturii nr. rezultă că locul prestării de servicii este în România, la sediul S.C. C S.R.L. (actual S.C. X S.R.L.), și în consecință au stabilit că pentru veniturile achitate firmei C petenta datorează impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de ... lei și accesorii aferente în sumă de lei.

C. Cu privire la impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, precum și contribuțiile aferente fondului de salarii stabilit suplimentar

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată contestatoarea, în calitate de executant contractual, are salariați detașați în Germania în vederea derulării Contractului de prestări servicii încheiat cu E (fostă A), persoană juridică cu sediul în Elveția, Unterageri, Seestrasse 8, reprezentată prin administrator H, numită în continuare „Beneficiar”. Din clauzele stipulate în contractul menționat rezultă că locul prestării serviciilor a fost stabilit astfel: în România (la sediul/punctele de lucru proprii), în Elveția (la sediul/punctele de lucru ale Beneficiarului), sau în alte state (la sediile/punctele de lucru ale clienților finali ai Beneficiarului), în funcție de necesități și de specificul serviciilor prestate.

De asemenea, în acest contract se specifică că beneficiarul are obligația să asigure: transportul angajaților din România în străinătate precum și din străinătate în România, plata către angajați a diurnei de delegație/detașare, conform prevederilor legale în vigoare. În situația în care angajaților Executantului le lipsesc cunoștințele tehnice de specialitate necesare derulării contractului, Beneficiarul are obligația de a-i instrui, locația instruirii fiind după caz fie în România fie în străinătate, contravaloarea instruirii fiind inclusă în prețurile convenite la art. 6. din contract.

Organele de inspecție fiscală au avut în vedere cadrul legal aplicabil în situația cheltuielilor de delegare și detașare în vigoare, respectiv prevederile art. 42-47 din Legea nr. 53/2003 privind Codul Muncii, cu modificările și completările ulterioare, art. 7 din Hotărârea Guvernului nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, art. 21 alin. (3) litera b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Legea nr.156/2000 privind protecția cetățenilor români care lucrează în strainatate, coroborat cu documentele emise de societate, respectiv Contractele individuale de muncă a personalului detașat și actele adiționale din care rezultă data detașării, durata, locul și felul muncii prestate cât și modul de salarizare; statele de plată, notele contabile, facturile și anexele

prin care s-a recuperat contravaloarea prestațiilor, declarațiile fiscale întocmite de societatea petentă, balanțele de verificare, confirmările de la Inspectoratul Teritorial de Muncă Județean Iași.

Analizând toate documentele puse la dispoziție de **S.C. X S.R.L. Iași**, și ținând cont de prevederile contractului cadru încheiat cu firma din Elveția E (fostă A) care stipulează expres că toate cheltuielile cu deplasarea salariaților se suportă de către beneficiar și nu de către prestator, organele de inspecție fiscală au considerat necesară reconsiderarea avansurilor de delegație primite de unii salariați în perioada octombrie 2007- ianuarie 2009 ca fiind venituri asimilate salariilor și individualizarea pe fiecare salariat a sumelor considerate ca bază impozabilă pentru calculul impozitului pe venit și pentru calculul contribuțiilor sociale datorate pe fiecare salariat în conformitate cu prevederile Codului fiscal și a legilor speciale.

La reîncadrarea cheltuielilor cu avansurile acordate salariaților organele de inspecție fiscală au avut în vedere și următoarele aspecte: lipsa documentelor justificative conform prevederilor legale, faptul că salariații au încasat /beneficiat de sumele acordate cu denumirea de avans delegație în perioada octombrie 2007- ianuarie 2009, și aceste sume nu au fost justificate până la data controlului, nu s-a emis de către conducătorul unității emițătoare în termenul prevăzut de reglementările legale o dispoziție de recuperare a avansurilor, la propunerea compartimentului financiar-contabil al unității care a acordat avansul în valută și nici nu au fost recuperate aceste sume de la beneficiari.

Având în vedere prevederile art. 55 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile pct. 68 lit. a) din Normele metodologice de aplicare a art. 55 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, și ținând cont de cele prezentate anterior, organele de inspecție fiscală au constatat o diferență de lei reprezentând fond de salarii stabilit suplimentar pentru justificarea sumelor acordate salariaților cu titlul de avansuri de natură salarială.

1) Impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor

Potrivit prevederilor art. 55 alin. (1) și art. 41, litera b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatoare nu a calculat, constituit, înregistrat și declarat impozitul aferent sumei nete de lei încasată de salariații firmei cu titlul de avansuri deplasare, care au fost reconsiderate ca reprezentând fond suplimentar de salarii în sumă de lei, iar pentru acestea au calculat obligații suplimentare la impozitul pe venituri din salarii și asimilate salariilor în sumă de ... lei și obligații accesorii aferente în sumă de ... lei.

2) Contribuția de asigurări sociale

Din verificarea documentelor solicitate și puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală pentru perioada verificată, respectiv

01.01.2007 – 31.12.2009, acestea au constatat că **S.C. X S.R.L. Iași** datorează următoarele contribuții, astfel:

a) Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați

Petenta nu a calculat, constituit, înregistrat și declarat contribuția individuală de asigurări sociale în cotă de 9,5% aferentă veniturilor suplimentare încasate de salariați pentru fondul de salarii stabilit suplimentar în sumă de lei, iar în conformitate cu prevederile art. 23 din Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constituit în sarcina petentei obligații suplimentare la contribuția de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de lei și obligații accesorii aferente în sumă de lei.

b) Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator

Având în vedere aceleași considerente, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei, în baza prevederilor art. 18 alin. (2) și (3), art. 22 și art. 24 din Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, obligații suplimentare la contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de lei și obligații accesorii aferente în sumă de lei.

3) Contribuția de asigurări pentru șomaj

Urmare a verificării modului de evidențiere, declarare și virare a contribuției la fondul de șomaj datorată de angajați și angajator pentru perioada verificată, respectiv 01.01.2007-31.12.2009, în conformitate cu prevederile Legii nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele :

a) Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați

Din verificarea documentelor prezentate de petentă pentru perioada verificată au constatat că societatea nu a calculat, constituit, înregistrat și declarat contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, în cotă de 0,5%, aferentă fondului de salarii stabilit suplimentar în sumă de lei, potrivit art. 27 alin. (1) din Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare. Organele de inspecție fiscală au stabilit obligații suplimentare la contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de lei și obligații accesorii aferente în sumă de lei.

b) Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator:

Organele de inspecție fiscală au constatat, din verificarea documentelor puse la dispoziție de contestatoare, că aceasta nu a calculat, constituit, înregistrat și declarat contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator aferentă fondului suplimentar de salarii în sumă de lei, în conformitate cu prevederile art. 26 din Legea nr. 76/2002 privind sistemul

asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, au stabilit obligații suplimentare la contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de lei și obligații accesorii aferente în sumă de lei.

4) Contribuția pentru asigurări de sănătate

Pentru perioada 01.01.2007-31.12.2009, organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile Legii nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, au procedat la verificarea modului de determinare, evidențiere, declarare și virare a contribuției pentru asigurările de sanătate datorată de angajator, precum și a contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, constatându-se următoarele:

a. Contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator

Din verificarea statelor de plată și a notelor contabile prezentate pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea petentă nu a calculat, constituit, înregistrat și declarat contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator aferentă fondului de salarii stabilit suplimentar în sumă de lei. În conformitate cu prevederile art. 258 alin. (1) și (2) din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că **S.C. X S.R.L. Iași** avea obligația să calculeze și să vireze suplimentar pentru perioada supusă inspecției fiscale contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de ... lei și obligații accesorii aferente în sumă de lei.

b. Contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați

În conformitate cu prevederile art. 257 alin. (1) și (2) din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu a calculat, constituit, înregistrat și declarat contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați aferentă fondului de salarii stabilit suplimentar în sumă de lei. Astfel, au stabilit pentru perioada verificată obligații suplimentare reprezentând această contribuție în sumă de lei și obligații accesorii aferente în sumă de lei.

5) Contribuția pentru asigurări de sănătate calculată pentru concediile medicale

Din verificarea documentelor contabile prezentate pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatoare nu a calculat, constituit, înregistrat și declarat contribuția pentru asigurări de sănătate calculată pentru concediile medicale, în cotă de 0.75% din fondul de salarii, conform prevederilor art. 256 alin. 5 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, aferentă fondului de salarii stabilit suplimentar în sumă de lei. Astfel, au stabilit pentru perioada supusă controlului obligații suplimentare reprezentând această contribuție în sumă de lei și obligații accesorii aferente în sumă de lei.

6) Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator

Organele de inspecție fiscală au constituit în sarcina petentei obligații suplimentare la fondul pentru accidente de muncă și boli profesionale datorat de angajator în sumă de lei și obligații fiscale accesorii în sumă de lei, conform prevederilor art. 101 din Legea nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare, aferent fondului de salarii stabilit suplimentar în perioada verificată în sumă de lei.

7) Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale

În conformitate cu prevederile art. 7 alin. (1) din Legea nr. 200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu modificările și completările ulterioare, și a prevederilor art. 23, alin. (1), lit. d) din Legea nr. 487 din 27 decembrie 2006, angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, în cotă de 0,25%, aplicată asupra fondului total de salarii brute lunare realizate de societate. Ținând cont de prevederile legale invocate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei obligații de plată suplimentare reprezentând această contribuție în sumă de ... lei și obligații fiscale accesorii în sumă de lei, pentru fondul de salarii constituit suplimentar în sumă de lei.

În concluzie, organele de inspecție fiscală își mențin punctul de vedere cu privire la sumele stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., stabilite urmare inspecției fiscale consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr., respectiv:

- lei - impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, dobânzi și penalități de întârziere aferente;
- lei - impozit pe profit, dobânzi și penalități de întârziere aferente;
- lei - impozit pe veniturile din salarii, dobânzi și penalități de întârziere aferente;
- lei - contribuție asigurări sociale angajator, dobânzi și penalități de întârziere aferente;
- lei - contribuție asigurări sociale asigurați, dobânzi și penalități de întârziere aferente;
- lei - contribuție accidente de muncă și boli profesionale, dobânzi și penalități de întârziere aferente;
- lei - contribuție asigurări sociale de sănătate angajator, dobânzi și penalități de întârziere aferente;
- lei - contribuție asigurări sociale de sănătate asigurați, dobânzi și penalități de întârziere aferente;
- lei - contribuție asigurări sociale șomaj angajator, dobânzi și penalități de întârziere aferente;
- lei - contribuție asigurări sociale șomaj asigurați, dobânzi și penalități de întârziere aferente;

- lei - fond garantare creanțe salariale, dobânzi și penalități de întârziere aferente;
- lei - fond concedii medicale, dobânzi și penalități de întârziere aferente.

și propun respingerea în totalitate a contestației pentru suma de lei reprezentând impozite, contribuții, dobânzi și penalități de întârziere aferente, ca fiind neîntemeiată și nefondată.

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

1. Referitor la capătul de cerere privind obligațiile fiscale suplimentare în sumă de lei reprezentând impozit pe profit și majorări de întârziere în sumă de lei, cauza supusă soluționării, este de a ne pronunța dacă legal organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile efectuate pentru realizarea unor servicii contractuale, în condițiile în care aceste cheltuieli nu au fost refacturate către beneficiarul final și nu au generat venituri impozabile.

În fapt, petenta **S.C. X S.R.L. Iași**, fostă S.C. C S.R.L., a desfășurat în perioada supusă inspecției fiscale activități de prestări servicii către firma E, fostă A, persoană juridică cu sediul în Elveția, ce este și acționar unic, în baza contractului de prestări de servicii încheiat pe perioadă nedeterminată, la data de 10.10.2007, și a actelor adiționale la acesta, care prevede:

„Art. 3 Drepturile și obligațiile Executantului

3.1 Executantul are dreptul să pretindă un tarif pe oră sau pe produs creat, prevăzut la art. 6, pentru toate prestările de servicii, precum și materialele necesare în scopul efectuării acestor prestări de servicii.[...]

3.4 Ori de câte ori – pentru buna desfășurare a contractului – este necesar ca angajații Executantului să se deplaseze la sediul/punctele de lucru ale Beneficiarului sau ale clienților finali ai Beneficiarului, Executantul are obligația de a delega/detașa proprii angajați în Elveția sau într-un alt stat, urmând ca Beneficiarul să asigure:

a) transportul angajaților din România în străinătate precum și din străinătate în România;

b) plata către angajați a diurnei de delegație/detașare, conform prevederilor legale în vigoare.”

„Art. 4 – Drepturile și obligațiile Beneficiarului [...]

4.4 Ori de câte ori – pentru buna derulare a contractului – este necesar ca angajații Executantului să se deplaseze la sediul/punctele de lucru ale Beneficiarului sau ale clienților săi finali, Beneficiarul are obligația de a asigura cazarea în străinătate a angajaților Executantului.

4.5 În situația în care angajaților Executantului le lipsesc cunoștințele tehnice de specialitate necesare derulării contractului, Beneficiarul are obligația de a-i instrui, locația instruirii fiind după caz fie în România fie în străinătate, contravaloarea instruirii fiind inclusă în prețurile convenite prin contract la art. 6.”

„Art. 6 – Valoarea (prețul) contractului

Ca plată pentru asigurarea prestărilor de servicii către Beneficiar, Executantul va primi următorul tarif:

- 20 euro/oră pentru activitatea de documentație tehnică și ilustrații;
- 10 euro/model 3D creat.”

Tarifele au fost modificate prin actul adițional la contract, încheiat în data de 17.10.2007, astfel:

- 26 euro/oră pentru activitatea de documentație tehnică și ilustrații;
- 10 euro/model 3D creat.

În urma inspecției fiscale desfășurate s-a constatat că societatea contestatoare nu a respectat prevederile contractului de prestări de servicii încheiat în data de 10.10.2007, cu S.C. E, persoană juridică elvețiană, dat fiind faptul că nu au fost cuprinse în situațiile de lucrări toate elementele costurilor efectuate pentru prestările de servicii realizate. Acestea sunt prezentate analitic în Anexele nr. 1 și 2 la Raportul de inspecție fiscală nr. AIF, aflate în copie la dosarul cauzei. Anexele cuprind situația cheltuielilor și veniturilor înregistrate în evidența contabilă a **S.C. X S.R.L. Iași** pentru anii 2007, 2008 și 2009, comparativ cu situația veniturilor facturate de petentă conform elementelor de cheltuieli cuprinse în situațiile de lucrări întocmite pentru anii 2007, 2008 și 2009.

Astfel, pentru trimestrul IV 2007, în urma verificării cheltuielilor și veniturilor înregistrate în evidența contabilă a contestatoarei, s-au constatat următoarele:

Total venituri înregistrate euro, respectiv lei, aferente facturilor emise, astfel:

- factura nr. /20.11.2007, euro,
- factura nr. /22.11.2007, euro,
- factura nr. /20.12.2007, euro,
- factura nr. /19.12.2007, euro,
- factura nr. /17.12.2007, euro.

Cheltuielile și beneficiul conform situațiilor de lucrări pentru lunile octombrie, noiembrie și decembrie 2007, anexate în copie la dosarul contestației, aferente facturilor emise, sunt în sumă de lei, și sunt compuse din următoarele elemente:

- salarii lei,
- contribuții aferente salariilor lei,
- alte costuri lei,
- beneficiu lei.

Organele de inspecție fiscală, în urma verificării cheltuielilor și veniturilor înregistrate au constatat că în trimestrul IV 2007 petenta nu a recuperat în totalitate cheltuielile efectuate, rezultând astfel venituri

nefacturate și neînregistrate în evidența contabilă în sumă de lei, calculate conform anexelor nr. 1 și 2 la Raportul de inspecție fiscală.

Calculul impozitului pe profit pentru anul 2007 se prezintă astfel:

- venituri în sumă de lei
- cheltuieli în sumă de lei
- profit contabil lei
- cheltuieli impozit pe profit lei
- profit contabil stabilit de unitate ... lei
- impozit pe profit stabilit de unitate lei
- venituri nefacturate lei
- profit contabil stabilit în urma inspecției fiscale lei
- impozit pe profit stabilit în urma inspecției fiscale lei
- impozit pe profit stabilit suplimentar lei

În consecință, ținând cont de actele puse la dispoziție de contestatoare, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar pentru anul 2007 în sumă de lei.

În trimestrul I 2008, urmare verificării cheltuielilor și veniturilor înregistrate în evidența contabilă a petentei, s-au constatat următoarele:

Total venituri înregistrate în sumă de euro, respectiv lei, conform facturilor emise:

- factura nr. /04.01.2008, euro,
- factura nr. /28.01.2008, euro,
- factura nr. /04.02.2008, euro,
- factura nr. /15.02.2008, euro.

Cheltuielile și beneficiul conform situațiilor de lucrări aferente acestor facturi, pentru lunile ianuarie, februarie și martie 2008, sunt în sumă de lei și sunt compuse din următoarele elemente:

- salarii lei,
- contribuții aferente salariilor lei,
- alte costuri lei,
- beneficiu lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat, în urma verificării cheltuielilor și veniturilor înregistrate în contabilitate, că în trimestrul I 2008 petenta nu a recuperat în totalitate cheltuielile efectuate, rezultând astfel venituri nefacturate și neînregistrate în evidența contabilă în sumă de lei, calculate conform anexelor nr. 1 și 2 la Raportul de inspecție fiscală.

În trimestrul II 2008, urmare verificării cheltuielilor și veniturilor înregistrate în evidența contabilă a petentei, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Total venituri înregistrate în sumă de euro, respectiv lei, conform facturilor emise:

- factura nr. /01.04.2008, euro,
- factura nr. /02.05.2008, euro,
- factura nr. /02.06.2008, euro.

Cheltuielile și beneficiul conform situațiilor de lucrări aferente acestor facturi, pentru lunile aprilie, mai și iunie 2008, anexate la dosarul

contestației, sunt în sumă de lei și sunt compuse din următoarele elemente:

- salarii lei,
- contribuții aferente salariilor lei,
- alte costuri lei,
- beneficiu lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat, în urma verificării cheltuielilor și veniturilor înregistrate în contabilitate, că în trimestrul II 2008 petenta nu a recuperat în totalitate cheltuielile efectuate, rezultând astfel venituri nefacturate și neînregistrate în evidența contabilă în sumă de lei, calculate conform anexelor nr. 1 și 2 la Raportul de inspecție fiscală.

În trimestrul III 2008, urmare verificării cheltuielilor și veniturilor înregistrate în evidența contabilă a petentei, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Total venituri înregistrate în sumă de euro, respectiv lei, conform facturilor emise:

- factura nr. /02.07.2008, euro,
- factura nr. /04.08.2008, euro,
- factura nr. /04.09.2008, euro.

Cheltuielile și beneficiul conform situațiilor de lucrări aferente acestor facturi, pentru lunile iulie, august și septembrie 2008, anexate la dosarul contestației, sunt în sumă de lei și sunt compuse din următoarele elemente:

- salarii lei,
- contribuții aferente salariilor lei,
- alte costuri lei,
- beneficiu lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat, în urma verificării cheltuielilor și veniturilor înregistrate în contabilitate, că în trimestrul III 2008 petenta nu a recuperat în totalitate cheltuielile efectuate, rezultând astfel venituri nefacturate și neînregistrate în evidența contabilă în sumă de lei, calculate conform anexelor nr. 1 și 2 la Raportul de inspecție fiscală.

Cheltuielile cu instruirea personalului în sumă totală de lei, efectuate în luna iulie 2008, au fost cuprinse în veniturile facturate în luna decembrie 2008.

Pentru trimestrul IV 2008, urmare verificării cheltuielilor și veniturilor înregistrate în evidența contabilă a petentei, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta a înregistrat venituri în sumă totală de euro, respectiv lei, conform facturilor emise:

- factura nr. /04.10.2008= euro,
- factura nr. /04.11.2008= euro,
- factura nr. /04.12.2008= euro,
- factura nr. /20.12.2008= euro.

Cheltuielile și beneficiul conform situațiilor de lucrări aferente acestor facturi, pentru lunile octombrie, noiembrie și decembrie 2008,

anexate la dosarul contestației, sunt în sumă de lei și sunt compuse din următoarele elemente:

- salarii lei,
- contribuții aferente salariilor lei,
- alte costuri lei,
- beneficiu lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat, în urma verificării cheltuielilor și veniturilor înregistrate în contabilitate, că în trimestrul IV 2008 petenta nu a recuperat în totalitate cheltuielile efectuate, rezultând astfel venituri nefacturate și neînregistrate în evidența contabilă în sumă de lei, calculate conform anexelor nr. 1 și 2 la Raportul de inspecție fiscală.

La stabilirea profitului impozabil pentru anul 2008, organele de inspecție fiscală au ținut cont de faptul că **S.C. X S.R.L. Iași** a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli de transport din România în străinătate și retur, ce trebuiau să fie suportate integral de către beneficiar, conform prevederilor contractului de prestări de servicii încheiat în data de 10.10.2007, cu S.C. E, persoană juridică elvețiană, cheltuieli ce nu au fost recuperate în totalitate prin veniturile facturate, acestea fiind detaliate pe fiecare perioadă în Anexele nr. 1 și 2 la Raportul de inspecție fiscală nr. AIF

De asemenea, petenta a înregistrat cheltuieli cu asigurările personalului care a fost detașat în străinătate, cheltuieli de deplasare înregistrate în conturile 613 „Cheltuieli cu primele de asigurare” și 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”, fără documente justificative respectiv: polițe de asigurări, ordine de deplasare, bilete de transport, deconturi de cheltuieli, astfel:

- lei, extras cont din 07.01.2008 reprezentând asigurări medicale la A SA;
- lei, factura emisă de SC D SRL, reprezentând bilete avion Hamburg-Iași pentru ..., ..., și
- lei, factura ... emisă de SC D SRL, reprezentând bilete avion Hamburg-Iași pentru și
- ... lei, reprezentând justificare cheltuieli documente transport din anul 2007 pentru
- lei, reprezentând justificare cheltuieli documente transport din anul 2007 pentru
- lei, factura emisă de SC D SRL, reprezentând bilet avion Hamburg-Iași pentru
- lei, reprezentând retragere numerar din data de 08.01.2008, pentru diurnă
- lei, factura emisă de SC D SRL, reprezentând bilet avion Hamburg-Iași pentru
- lei, extras cont din 07.02.2008 reprezentând asigurări medicale la A SA pentru
- lei, extras cont din 08.02.2008 reprezentând asigurări medicale la A SA pentru
- lei, extras cont din 28.03.2008 reprezentând asigurări medicale la A SA pentru

- lei, factura emisă de SC D SRL, reprezentând bilete avion Iași-Hamburg-Iași pentru
- lei, factura.... emisă de SC D SRL, reprezentând bilet avion Toulouse-Iași pentru
- lei, factura emisă de SC D SRL, reprezentând bilete avion București-Bremen pentru ... și ...;
- lei, reprezentând cheltuieli înregistrate în luna martie 2008 fără documente justificative, deconturi de cheltuieli, ordine de deplasare, bilete de transport sau alte documente, astfel:
 - lei (625=542) reprezentând justificare avansuri;
 - lei (625=542) reprezentând justificare avansuri;
 - lei (625=542) reprezentând justificare avansuri
 - lei (625=542) reprezentând justificare avansuri;
 - lei (625=542) reprezentând justificare avansuri
 - lei (625=542) reprezentând justificare avansuri
 - lei (625=542) reprezentând justificare avansuri;
 - lei (625=542) reprezentând justificare avansuri;
 - lei (625=542) reprezentând justificare avansuri;
 - lei (625=542) reprezentând justificare avansuri;
- lei, reprezentând cheltuieli de deplasare înregistrate în luna aprilie 2008, fără documente justificative, deconturi de cheltuieli, ordine de deplasare, bilete de transport sau alte documente, astfel:
 - lei (625=542) reprezentând justificare avansuri
 - lei (625=542) reprezentând justificare avansuri;
 - lei (625=542) reprezentând justificare avansuri;
 - lei (625=542) reprezentând justificare avansuri;
 - lei (625=542) reprezentând justificare avansuri
- lei, reprezentând cheltuieli de deplasare, cheltuieli asigurări medicale, cheltuieli de transport, înregistrate în luna iunie 2008 fără documente justificative, deconturi de cheltuieli, ordine de deplasare, bilete de transport, polițe de asigurări sau alte documente, astfel:
 - lei (625=542) justificare avansuri
 - lei (625=542) justificare avansuri;
 - lei (625=542) justificare avansuri;
 - lei (625=542) justificare avansuri
 - lei (625=542) justificare avansuri;
 - lei (625=542) justificare avansuri
- lei, factura emisă de SC D SRL, reprezentând bilete avion București-Hamburg-Iași pentru
- lei, factura emisă de SC D, reprezentând bilete avion Iași-Hamburg-Iași pentru;
- lei, factura emisă de SC D SRL, reprezentând bilet avion București-Hamburg-Iași pentru
-lei, extras cont din (613=5121), reprezentând asigurări medicale la A SA, fără specificare persoană sau alte documente;

- lei, extras cont din (613=5121), reprezentând asigurări medicale la A SA, fără specificare persoană sau alte documente;
- lei, extras cont din (613=5121), reprezentând asigurări medicale la A SA, fără specificare persoană sau alte documente;
- lei, factura emisă de SC D SRL, reprezentând bilet avion București-Frankfurt pentru și bilet avion București-Hamburg-Iași pentru
- lei, factura emisă de SC D SRL, bilet avion Hamburg-Iași pentru
- lei, factura emisă de SC D SRL, reprezentând bilet avion București-Hamburg pentru
- lei, factura emisă de SC D SRL, reprezentând bilet avion Hamburg-Iași pentru
- lei, factura emisă de SC D SRL, reprezentând bilet avion Bremen-București pentru și, bilete avion Stuttgart-Iași pentru și
- lei, factura emisă de SC D SRL, reprezentând bilet avion București-Bremen pentru, care nu era salariatul firmei la acel moment;
- lei, factura emisă de SC D SRL, reprezentând bilet avion București-Hamburg pentru și, care nu erau salariații firmei la acel moment;
- lei, factura nr., emisă de U Iași, reprezentând taxă școlarizare pentru persoana fizică, fără a se prezenta contract încheiat între persoana fizică și societatea verificată (cont 645=cont 5121), cheltuieli cuprinse în situația de lucrări aferentă lunii decembrie 2008.

La data de 30.12.2008, conform extrasului de cont din evidența contabilă, societatea petentă achită la A SA, suma de lei reprezentând asigurări pentru anul 2009 (cont 613=cont 5121), fără a anexa alte documente justificative.

Reținem, de asemenea, că la finele anului 2008, **S.C. X S.R.L. Iași** are înregistrate împrumuturi de la firma E (fostă A) din Elveția, în sumă de euro, respectiv lei, aferente contractelor de creditare încheiate pe perioadă nedeterminată: contract FN din 01.10.2007, pentru suma de euro, cu dobânda de 2,75 % și contract FN din 01.04.2008, pentru suma de euro, cu dobânda de 2.75%, iar pentru aceste împrumuturi petenta a înregistrat în evidența contabilă la finele anului 2008 cheltuieli din diferențe de curs valutar în sumă de lei (cont 665=cont 455.01), aferente anilor 2007 și 2008.

La 31.12.2008, conform balanței de verificare anexată în copie la dosarul cauzei, societatea petentă are înregistrate în evidența contabilă:

- total cheltuieli din diferențe de curs valutar = lei, din care lei aferente împrumuturilor externe și lei aferente altor operațiuni;
- venituri din diferențe de curs valutar = lei;
- împrumuturi asociați persoane juridice străine la 31.12.2007 = lei;
- împrumuturi asociați persoane juridice străine la 31.12.2008 = lei;
- capital propriu la 01.01.2008 = lei;
- capital propriu la 31.12.2008 = ... lei.

$$\text{Gradul de îndatorare} = \frac{(\dots + \dots):2}{\dots} = \dots = 64,09 > 3$$

Anul 2008 (... +):2

În situațiile de lucrări aferente lunii decembrie 2008, societatea a cuprins în valoarea veniturilor facturate și cheltuieli din diferențe de curs valutar în sumă de lei, aferente acestor împrumuturi. Ținând cont de acest fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit că sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit pentru anul 2008 doar cheltuielile din diferențe de curs valutar în sumă de lei (..... lei -.... lei), aferente împrumuturilor de la persoana juridică străină, ce este și acționar unic.

Calculul impozitului pe profit pentru anul 2008 se prezintă astfel:

- venituri în sumă de lei
- cheltuieli în sumă de lei
- profit contabil lei
- cheltuieli impozit pe profit lei
- cheltuieli nedeductibile ct. 681.02 = lei
- venituri nefacturate trimestrul I, lei
- venituri nefacturate trimestrul II, lei
- venituri nefacturate trimestrul III, lei (.... -.....)
- venituri nefacturate trimestrul IV lei
- diferențe de curs valutar aferente împrumuturilor lei
- profit contabil stabilit în urma inspecției fiscale lei
- impozit pe profit stabilit de organele de inspecție fiscală lei
- impozit pe profit stabilit suplimentar (.....-.....)= lei

În consecință, ținând cont de documentele puse la dispoziție de petentă, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar pentru anul 2008 în sumă de lei.

Referitor la anul fiscal 2009, în trimestrul I 2009, urmare verificării cheltuielilor și veniturilor înregistrate în evidența contabilă a petentei, s-au constatat următoarele:

Total venituri înregistrate în sumă de euro, respectiv lei, conform facturilor emise:

- factura nr., euro,
- factura nr., euro,
- factura nr., euro,

Cheltuielile și beneficiul conform situațiilor de lucrări aferente acestor facturi, pentru lunile ianuarie, februarie și martie 2009, sunt în sumă de lei și sunt compuse din următoarele elemente:

- salarii lei,
- contribuții aferente salariilor lei,
- alte costuri lei,
- beneficiu lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat, în urma verificării cheltuielilor și veniturilor înregistrate în contabilitate, că în trimestrul I 2009 petenta nu a recuperat în totalitate cheltuielile efectuate, rezultând astfel venituri nefacturate și neînregistrate în evidența contabilă în sumă de lei, calculate conform anexelor nr. 1 și 2 la Raportul de inspecție fiscală.

În trimestrul II 2009, organele de inspecție fiscală au constatat în urma verificării cheltuielilor și veniturilor înregistrate în evidența contabilă a petentei, că aceasta a înregistrat venituri totale în sumă de euro, respectiv lei, conform facturilor emise:

- factura nr., euro,
- factura nr., euro,
- factura nr., euro.

Cheltuielile și beneficiul conform situațiilor de lucrări aferente acestor facturi, pentru lunile aprilie, mai și iunie 2009, anexate la dosarul contestației, sunt în sumă de lei și sunt compuse din următoarele elemente:

- salarii lei,
- contribuții aferente salariilor lei,
- alte costuri lei,
- beneficiu lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat, în urma verificării cheltuielilor și veniturilor înregistrate în contabilitate, că în trimestrul II 2009 petenta nu a recuperat în totalitate cheltuielile efectuate, rezultând astfel venituri nefacturate și neînregistrate în evidența contabilă în sumă de lei, calculate conform anexelor nr. 1 și 2 la Raportul de inspecție fiscală.

În trimestrul III 2009, urmare verificării cheltuielilor și veniturilor înregistrate în evidența contabilă a petentei, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Total venituri înregistrate în sumă de euro, respectiv lei, conform facturilor emise:

- factura nr., euro,
- factura nr., euro,
- factura nr., euro.

Cheltuielile și beneficiul conform situațiilor de lucrări aferente acestor facturi, pentru lunile iulie, august și septembrie 2009, anexate la dosarul contestației, sunt în sumă de lei și sunt compuse din următoarele elemente:

- salarii lei,
- contribuții aferente salariilor lei,
- alte costuri lei,
- beneficiu lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat, în urma verificării cheltuielilor și veniturilor înregistrate în contabilitate, că în trimestrul III 2009 petenta nu a recuperat în totalitate cheltuielile efectuate, rezultând astfel venituri nefacturate și neînregistrate în evidența contabilă în sumă de lei, calculate conform anexelor nr. 1 și 2 la Raportul de inspecție fiscală.

Pentru trimestrul IV 2009, urmare verificării cheltuielilor și veniturilor înregistrate în evidența contabilă a petentei, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta a înregistrat venituri în sumă totală de euro, respectiv lei, conform facturilor emise:

- factura nr., euro,

- factura nr., euro,
- factura nr., euro.

Cheltuielile și beneficiul conform situațiilor de lucrări aferente acestor facturi, pentru lunile octombrie, noiembrie și decembrie 2009, anexate la dosarul contestației, sunt în sumă de lei și sunt compuse din următoarele elemente:

- salarii lei,
- contribuții aferente salariilor lei,
- alte costuri lei,
- beneficiu lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat, în urma verificării cheltuielilor și veniturilor înregistrate în contabilitate, că în trimestrul IV 2009 petenta nu a recuperat în totalitate cheltuielile efectuate, rezultând astfel venituri nefacturate și neînregistrate în evidența contabilă în sumă de lei, calculate conform anexelor nr. 1 și 2 la Raportul de inspecție fiscală.

La data de 31.12.2009, societatea petentă are înregistrate în evidența contabilă împrumuturi în sumă de ... lei, de la firma E (fostă A) din Elveția, aferente contractelor de creditare încheiate pe perioadă nedeterminată, pentru care s-au înregistrat cheltuieli din diferențe de curs valutar în sumă de lei (cont 665 = cont 455.01).

Pentru anul 2009, societatea contestatoare a înregistrat cheltuieli privind dobânzile datorate în sumă de ... lei, din care suma de lei a fost recuperată prin facturare în luna aprilie 2009, organele de inspecție fiscală considerând nedeductibile la calculul impozitului pe profit doar cheltuielile privind dobânzile în sumă de lei (..... lei – lei).

La finele anului 2009, conform bilanței de verificare anexată în copie la dosarul cauzei, societatea petentă are înregistrate în evidența contabilă:

- cheltuieli din diferențe de curs valutar = lei, din care lei aferente împrumuturilor primite de la persoana juridică străină ce este și acționar unic și lei aferente altor operațiuni;
- venituri din diferențe de curs valutar = lei;
- împrumuturi asociați persoane juridice străine la 31.12.2009 = lei;
- împrumuturi asociați persoane juridice străine la 31.12.2008 = lei;
- capital propriu la 31.12.2009 =.... lei;
- capital propriu la 31.12.2008 =.... lei.

$$\text{Gradul de îndatorare} \frac{(\text{.....} + \text{.....}):2}{(\text{...} + \text{.....}):2} = \frac{\text{.....}}{\text{.....}} = 82,915 > 3$$

Având în vedere documentele puse la dispoziția lor, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul fiscal 2009 ca fiind cheltuieli nedeductibile ce se pot recupera de contestatoare în anii următori: cheltuieli privind dobânzile aferente împrumuturilor externe în sumă de lei și cheltuieli din diferențe de curs valutar aferente acestor împrumuturi în sumă de lei.

Calculul impozitului pe profit pentru anul 2009 se prezintă astfel:

- venituri – cheltuieli = pierdere lei

- cheltuieli nedeductibile cu impozitul pe profit = lei
- cheltuieli nedeductibile din ct. 658.01 = lei
- cheltuieli din diferențe de curs valutar de recuperat din anul 2008 = lei (se pot recupera în anii următori)
- pierdere fiscală = lei
- impozit profit stabilit de unitate = lei
- venituri nefacturate trimestrul I, lei
- venituri nefacturate trimestrul II, lei
- venituri nefacturate trimestrul III, lei
- venituri nefacturate trimestrul IV, lei
- cheltuieli nedeductibile cu dobânzile aferente împrumuturilor lei
- diferențe de curs valutar aferente împrumuturilor (pentru anul 2008) lei
- diferențe de curs valutar aferente împrumuturilor (pentru anul 2009) lei
- profit contabil stabilit în urma inspecției fiscale lei
- impozit profit stabilit de organul de inspecție fiscală lei
- impozit pe profit stabilit suplimentar (.....-.....) = lei

În anul 2008, **S.C. X Iași** a realizat o cifră de afaceri în sumă de lei, datorând conform legislației în vigoare pentru anul 2009, un impozit pe venit minim anual în sumă de lei (lunar ... lei).

Verificând impozitul pe profit aferent anului 2009 înregistrat de societatea petentă în evidența contabilă, în sumă de lei, conform balanței de verificare la 31.12.2009, și cel declarat de petentă, evidențiat în fișa sintetică pe plătitor, în sumă de lei, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de impozit pe profit nedeclarată pentru anul 2009 în sumă de lei.

În consecință, ținând cont de toate documentele puse la dispoziție de petentă, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar pentru anul 2009 în sumă de lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

”ART. 19

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

Referitor la motivația contestatoarei precum că “organele de control trebuie să recalculeze impozitul pe profit ca diferență între veniturile realizate și cheltuielile efectuate în scopul realizării lor, în nici un caz ca diferență între veniturile realizate și costurile din situațiile de lucrări, acestea fiind doar beneficiul firmei, nu și profit impozabil, din acesta (beneficiu) suportându-se celelalte cheltuieli deductibile aferente veniturilor”, reținem că **S.C. X** nu a respectat prevederile contractului de

prestări de servicii încheiat în data de 10.10.2007, cu SC E, persoană juridică elvețiană, care are și calitatea de asociat unic al firmei verificate, dat fiind faptul că aceasta nu a cuprins în situațiile de lucrări, în baza cărora au fost întocmite facturile către beneficiarul extern, toate elementele costurilor efectuate pentru prestările de servicii efectuate, rezultând astfel venituri nefacturate.

Reținem că organele de inspecție fiscală au stabilit în mod corect cheltuielile înregistrate de societatea petentă ce nu au fost facturate conform contractului de prestări de servicii, ca diferență între cheltuielile înregistrate în evidența contabilă ce sunt aferente prestărilor de servicii efectuate și cheltuielile cuprinse în situațiile de lucrări anexe la facturi, rezultând astfel valoarea veniturilor nefacturate către beneficiarul prestărilor de servicii. Organul de soluționare a ținut cont și de faptul că, în perioada verificată, contestatoarea nu a realizat venituri decât din prestarea de servicii conform contractului încheiat cu SC E și din închirierea unui autoturism proprietatea firmei, așa cum precizează aceasta în adresa nr., înregistrată la organul fiscal sub nr., prin care aduce completări la contestația formulată, și așa cum rezultă din balanțele de verificare întocmite de petentă pentru lunile decembrie 2007, 2008 și 2009, aflate în copie la dosarul cauzei, deci concluzionăm că cheltuielile efectuate de **S.C. X S.R.L. Iași**, considerate nedeductibile de organele de inspecție fiscală, nu au avut corespondență în realizarea altor venituri impozabile.

În cauză sunt aplicabile și prevederile art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile punctului 48 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care precizează:

“Art. 6

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

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

“48. - Principiul necompensării. Orice compensare între elementele de activ și de datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă.

Eventualele compensări între creanțe și datorii ale entității față de același agent economic pot fi efectuate, cu respectarea prevederilor legale, numai după înregistrarea în contabilitate a veniturilor și cheltuielilor la valoarea integrală.”

Analizând textele de lege menționate se constată că societatea petentă nu a facturat toate cheltuielile efectuate pentru prestarea de servicii către clientul extern, conform prevederilor contractuale, nerespectând astfel un principiu general al contabilității - principiul

necompensării, considerând cheltuielile efectuate și nefacturate în valoarea prestărilor de servicii ca fiind compensate din beneficiul societății, așa cum menționează chiar aceasta în cuprinsul contestației.

Societatea contestatoare a facturat prestările de servicii, având la bază situațiile de lucrări ce cuprind cheltuielile specificate analitic, fără a se preciza dacă au fost create modele 3D, așa cum rezultă și din răspunsul dat de administratorul societății, d-na T, la întrebarea nr. 3 din Nota explicativă solicitată de organele de inspecție fiscală: „Veniturile aferente prestărilor de servicii efectuate de salariați în Germania se regăsesc în facturile lunare încheiate între X S.R.L. și E. Fiecare factură prezintă atașat o anexă reprezentând situația de lucrări lunară.”

De asemenea, reținem că la întrebarea nr. 5 din Nota explicativă administratorul societății petente a răspuns: „Conform contractului cadru dintre X S.R.L. și E, cheltuielile ocazionate de deplasarea salariaților sunt suportate de către clientul E. Salariații au primit aceste drepturi de la clientul E, de-a lungul perioadei 2007-2009.”

Referitor la cheltuielile cu transportul salariaților detașați în Germania, administratorul societății, d-na T, a răspuns la întrebarea nr. 10 din Nota explicativă pe care au solicitat-o organele de inspecție fiscală, precizând: „Toate cheltuielile cu transportul și anume cu biletele de avion aferente salariaților au fost înregistrate pe costuri, deoarece aceste bilete de avion au fost necesare deplasării salariaților detașați din România în Germania.....Cheltuielile de transport au fost refacturate parțial către E.”

În concluzie, organul de soluționare competent reține, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, că în mod corect organele de inspecție fiscală au reîntregit profitul impozabil cu sumele reprezentând venituri nefacturate, așa cum au fost acestea prezentate, pentru perioada supusă inspecției fiscale.

În speță sunt aplicabile și prevederile art. 21 și art. 23 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care menționează:

„Art. 21 – Cheltuieli [...]

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

h) cheltuielile cu dobânda și diferențele de curs valutar, în limita prevăzută la art. 23;

Art. 23 - Cheltuieli cu dobânzile și diferențe de curs valutar

1) Cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei. Gradul de îndatorare a capitalului se determină ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul anului și sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit. Prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale.

2) În condițiile în care gradul de îndatorare a capitalului este peste trei, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de

curs valutar, aferente împrumuturilor luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare, sunt nedeductibile. Acestea se reportează în perioada următoare, în condițiile alin. (1), până la deductibilitatea integrală a acestora.

(3) În cazul în care cheltuielile din diferențele de curs valutar ale contribuabilului depășesc veniturile din diferențele de curs valutar, diferența va fi tratată ca o cheltuială cu dobânda, potrivit alin. (1), deductibilitatea acestei diferențe fiind supusă limitei prevăzute la alin. (1). Cheltuielile din diferențele de curs valutar, care se limitează potrivit prezentului alineat, sunt cele aferente împrumuturilor luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare a capitalului.”

Din analiza textelor de lege prezentate și a documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare competent reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile cheltuielile cu diferențele de curs valutar aferente împrumuturilor în valută în sumă de lei pentru anul 2008 și în sumă de ... lei pentru anul 2009, precum și cheltuielile cu dobânzile aferente acestor împrumuturi în sumă de ... lei, pentru aceeași perioadă.

Concluzionând, reținem că legal, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar, în sumă de lei, pentru cheltuielile nedeductibile fiscal aferente perioadei 01.01.2007-31.12.2009, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

Referitor la calculul majorărilor și penalităților de întârziere sunt aplicabile prevederile art. 119, art. 120 alin. (1) și art. 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

”ART. 119

Dispoziții generale privind majorări de întârziere

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

ART. 120

Majorări de întârziere

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.[...]”

Art. 120¹ - Penalități de întârziere

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

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

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

Precizăm că, prin contestația formulată, societatea petentă, nu a obiectat asupra modului de calcul al majorărilor, în ceea ce privește numărul zilelor de întârziere și cota aplicată, ci a menționat doar faptul că nu datorează majorările calculate aferente debitelor stabilite suplimentar.

Având în vedere că pentru diferența de impozit pe profit în sumă de lei, care a generat aceste obligații accesorii, s-a respins contestația, ca neîntemeiată, potrivit principiului de drept ”accesoriul urmează principalul”, urmează a se respinge ca neîntemeiată și contestația cu privire la dobânzile și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit, în sumă de lei.

2. Referitor la capătul de cerere privind obligațiile fiscale suplimentare în sumă de lei reprezentând impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, și dobânzi și penalități de întârziere aferente în sumă de lei, cauza supusă soluționării constă în a ne pronunța dacă acestea au fost stabilite legal, în condițiile în care petenta nu a demonstrat că veniturile realizate de persoana juridică străină nu sunt venituri impozabile în România, în conformitate cu prevederile titlului V din Codul fiscal, și mai mult petenta nu a prezentat pentru partenerul străin un certificat de rezidență fiscală valabil pentru perioada de referință.

În fapt, societatea petentă a înregistrat în evidența contabilă, în luna iulie 2008, cheltuieli cu serviciile prestate de terți în sumă de lei, contravaloarea a euro (ct. 628=ct. 401), aferente facturii externe nr., emisă de firma C din Germania, reprezentând contravaloarea prestărilor de servicii instruire, stabilite prin contractul încheiat la data de, sumă care a fost achitată persoanei juridice nerezidente la data de La data începerii inspecției fiscale societatea verificată nu a prezentat contractul de prestări servicii, tradus, legalizat și înregistrat conform prevederilor Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2310/2007 privind procedura de înregistrare a contractelor încheiate între persoane juridice române și persoane juridice străine sau persoane fizice nerezidente, dar a fost înregistrat în timpul inspecției fiscale la organul fiscal competent, respectiv Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Iași sub nr., declarația fiind anexată în copie la dosarul cauzei.

Conform Notei explicative – întrebarea nr. 3, la care a răspuns administratorul societății, d-na T, rezultă că la data controlului nu deținea pentru partenerul extern C, un certificat de rezidență fiscală, legalizat și tradus, eliberat de autoritatea competentă din statul său de rezidență, pentru evitarea dublei impuneri.

La dosarul contestației societatea petentă prezintă o copie după un document – Adeverință cu privire la impozite, eliberată la data de ... de

Oficiul de Finanțe Stuttgart – Corporații, prin care se specifică pentru ce impozite este înregistrată ca plătitor persoana juridică nerezidentă în Germania.

Ulterior, la solicitarea organului de soluționare competent, prin adresa nr., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași sub nr. ..., **S.C. X S.R.L. Iași** a transmis un Certificat de rezidență fiscală pentru scopul de scutire de impozite în conformitate cu Convenția de Dublă Impozitare dintre Germania și România, eliberat pentru firma C, cu sediul în Stuttgart, str. Industries 52-54, pentru anul 2008, de către Oficiul de Finanțe Stuttgart, la data de Acest certificat a fost eliberat pentru veniturile realizate în România de către persoana juridică nerezidentă, de la firma S.C. C S.R.L., cu sediul în Municipiul, reprezentând "Service asistență – euro", așa cum rezultă din cuprinsul certificatului.

Din Contractul de prestări servicii prezentat în anexa la contestație, tradus în limba română, încheiat la data de, între firma C, persoană juridică germană, în calitate de executant și S.C. C S.R.L. (actualmente S.C. X S.R.L.), în calitate de beneficiar, rezultă următoarele:

„Art. 1 - Obiectul contractului

1.1 Executantul contractual va pune la dispoziție prestări de servicii de instruire (numite în continuare „prestări de servicii”) sub condițiile stabilite în acest contract.

1.2. Prestările de servicii prevăzute sub art. 1 vor fi prestate în mod exclusiv prin mijloacele puse la dispoziție de către executantul contractual către beneficiarul contractual.

1.3. Executantul contractual pune la dispoziția beneficiarului contractual următoarele prestări de serviciu: - Instruiri în domeniul CATIA V4 și VMP Basic (A380), care vor fi acordate de un instructor.

Art. 2 - Drepturile și obligațiile executantului contractual

2.4 Executantul contractual are dreptul să actualizeze, să schimbe, respectiv să amâne conținutul prestării de servicii, mijloacele utilizate și locul și data de instruire din planul de instruire. Executantul contractual are obligația să informeze beneficiarul contractual cu privire la schimbările, respectiv actualizările propuse în decursul a 7 (șapte) zile de la propunere.

Art. 3 – Drepturile și obligațiile beneficiarului contractual

3.7 Beneficiarul contractual se obligă să respecte locul și data de instruire din planul de instruire stabilit de executantul contractual”

Reținem că din prevederile contractului menționat nu rezultă clar locul unde s-a desfășurat prestarea de servicii de instruire, ci doar că acesta a fost stabilit de executantul contractual, respectiv de firma C.

De asemenea, din copia tradusă a facturii nr., emisă de partenerul extern, aflată în copie la dosarul contestației, rezultă că serviciile prestate au fost:

Poz. 1 - CATIA V4 Basis – Formare profesională la sediu

Perioada:, 6 persoane, suma euro;

Poz. 2 – VPM – Basic (a380) - Formare profesională la sediul C

Perioada:, 6 persoane, suma euro.

Având în vedere toate documentele puse la dispoziție de contestatoare în timpul inspecției fiscale cât și cele existente la dosarul contestației, organele de inspecție fiscală au concluzionat, atât în Referatul cu propuneri de soluționare nr. AIF cât și în punctul de vedere transmis la solicitarea organului de soluționare prin adresa înregistrată sub nr., că societatea petentă trebuia să rețină și să achite pentru veniturile realizate în România de firma C din Germania un impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de lei.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 115 și 116 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru perioada verificată, care precizează:

„ART. 115 - Venituri impozabile obținute din România

(1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt:[...]

f) comisioane de la un rezident;

k) venituri din servicii prestate în România, exclusiv transportul internațional și prestările de servicii accesorii acestui transport;

ART. 116 -Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți

(1) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se varsă la bugetul de stat de către plătitorii de venituri.

(2) Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute:[...]

c) 16% în cazul oricăror alte venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la art. 115, cu excepția veniturilor din dobânzile obținute de la depozitele la termen, depozitele la vedere/conturi curente constituite, certificate de depozit și instrumentele de economisire dobândite anterior datei de 1 ianuarie 2007, pentru care se aplică cota de impozit de la data constituirii/dobândirii.

(5) Impozitul se calculează, respectiv se reține în momentul plății venitului și se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul. Impozitul se calculează, se reține și se varsă, în lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, valabil în ziua reținerii impozitului pentru nerezidenți. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se declară și se plătește până la data de 31 decembrie a anului respectiv.[...]

Menționăm că în cauză sunt incidente și prevederile art. 118, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„ART. 118 - Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene[...]

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență, precum și, după caz, o declarație pe propria răspundere în care se indică îndeplinirea condiției de beneficiar în situația aplicării legislației Uniunii Europene. Dacă certificatul de rezidență fiscală, respectiv declarația ce va indica calitatea de beneficiar nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală și, după caz, a declarației prin care se indică calitatea de beneficiar se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri sau ale legislației Uniunii Europene și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție. În acest sens, certificatul de rezidență fiscală trebuie să menționeze că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, într-un stat al Uniunii Europene sau al Asociației Europene a Liberului Schimb pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Calitatea de beneficiar în scopul aplicării legislației Uniunii Europene va fi dovedită prin certificatul de rezidență fiscală și, după caz, declarația pe propria răspundere a acestuia de îndeplinire cumulativă a condițiilor referitoare la: perioada minimă de deținere, condiția de participare minimă în capitalul persoanei juridice române, încadrarea în una dintre formele de organizare prevăzute în titlul II sau titlul V, după caz, calitatea de contribuabil plătitor de impozit pe profit sau un impozit similar acestuia, fără posibilitatea unei opțiuni sau excepții. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.”

coroborate cu prevederile pct. 13 și 15 din Normele metodologice de aplicare a art. 118 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care menționează:

„13. (1) Nerezidentul beneficiar al veniturilor din România trebuie să justifice în România dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri, încheiată între România și statul său de rezidență, prin prezentarea certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală din statul respectiv. Pentru dovedirea rezidenței se poate prezenta și un alt document eliberat de către o altă autoritate decât cea fiscală, care are atribuții în domeniul certificării rezidenței conform legislației interne a aceluia stat.

(2) Nerezidenții care sunt beneficiarii veniturilor din România vor depune la plătitorul de venit originalul sau copia certificatului de rezidență fiscală ori documentul menționat la alin. (1), tradus și legalizat de organul autorizat din România.[...]

15. (1) Pentru a beneficia de prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri, nerezidenții care au realizat venituri din România vor

depune, în momentul realizării venitului, la plătitorul de venituri originalul sau copia certificatului de rezidență fiscală sau al documentului prevăzut la pct. 13 alin. (1), tradus și legalizat de organul autorizat din România.

(1[^]1) Până la prezentarea certificatului de rezidență fiscală sau a documentului prevăzut la pct. (13) alin. (1), se aplică prevederile titlului V din Codul fiscal.[...]

(4) Forma și conținutul certificatului de rezidență fiscală sau ale documentului prevăzut la pct. 13 alin. (1) pentru nerezidenți sunt cele emise de autoritatea din statul de rezidență al beneficiarului venitului. Certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct. 13 alin. (1) trebuie să cuprindă, în principal, elemente de identificare a nerezidentului, precum și a autorității care a emis certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct. 13 alin. (1), ca de exemplu: numele, denumirea, adresa, codul de identificare fiscală, mențiunea că este rezident fiscal în statul emitent, precum și data emiterii certificatului sau a documentului.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că nerezidentul beneficiar al veniturilor din România trebuie să justifice dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri, prin prezentarea certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală din statul respectiv.

Ținând cont de faptul că la data realizării venitului în România persoana juridică nerezidentă nu a prezentat un certificat de rezidență fiscală valabil, iar certificatul de rezidență fiscală depus de contestatoare în perioada de soluționare a contestației a fost eliberat la solicitarea altei persoane juridice române decât petenta, pentru un alt venit realizat în România, fiind eliberat de autoritatea fiscală din Germania la data de ..., după încheierea inspecției fiscale, concluzionăm că **S.C. X S.R.L. Iași** trebuia să aplice, în speța în cauză, prevederile titlului V din Codul fiscal.

Motivația contestatoarei precum că nu datorează impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală, deoarece serviciile au fost prestate în afara teritoriului României, activitatea desfășurată neîncadrându-se în prevederile art. 115 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, nu poate fi luată în considerare pentru soluționarea favorabilă a cauzei deoarece, din documentele existente la dosarul contestației precum și din documentele depuse de aceasta în completarea contestației, prin adresa înregistrată la organul fiscal sub nr. nu rezultă clar că serviciile de instruire a salariaților firmei petente s-au desfășurat în Germania.

Deși din traducerea în limba română a facturii nr., emisă de partenerul extern, aflată în copie la dosarul contestației, rezultă că au fost instruite 6 persoane pentru aplicația informatică CATIA V4 Basis, în perioada și 6 persoane pentru aplicația informatică VPM – Basic (A380) în perioada, petenta a depus, la solicitarea organului de soluționare, copii după biletele de avion cu plecare în data de și întoarcere în data de, pentru 3 persoane și certificatele de absolvire a cursurilor de pregătire, pentru 6 persoane, din conținutul acestor certificate rezultând doar obiectul cursurilor,

lectorul și perioada în care s-au desfășurat (.....), nu și locul desfășurării efective a acestora.

Având în vedere toate elementele prezentate și reglementările legale în vigoare reținem că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei un impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de lei precum și dobânzi și penalități de întârziere aferente în sumă de lei, calculate pentru perioada 25.10.2008-25.10.2011 (plata veniturilor efectuându-se în data de 15.09.2008), potrivit principiului de drept "*accesoriul urmează principalul*", motiv pentru care respingem ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

3. Referitor la capătul de cerere privind obligațiile fiscale suplimentare în sumă de lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, și dobânzi și penalități de întârziere aferente în sumă de lei, cauza supusă soluționării, constă în a ne pronunța dacă acestea au fost stabilite legal, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au reconsiderat avansurile acordate salariaților cu ocazia detașării acestora în străinătate, nejustificate până la data controlului, ca fiind venituri asimilate salariilor.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru derularea contractului încheiat pe durată nedeterminată, în data de 10.10.2007, cu firma E (fostă A) din Elveția, în perioada supusă inspecției fiscale, respectiv 01.01.2007-31.12.2009, societatea petentă și-a detașat salariații la diferite firme din Germania, așa cum rezultă și din actele adiționale la contractele individuale de muncă înregistrate la Inspectoratul Teritorial de Muncă Iași, aflate în copie la dosarul cauzei.

Clauzele contractului mai sus menționat precizează:

„Art. 2 Locul prestării serviciilor

2.1. Serviciile vor fi prestate de către Executant fie în România (la sediul/punctele de lucru proprii), fie în Elveția (la sediul/punctele de lucru ale Beneficiarului), fie în alte state (la sediile/punctele de lucru ale clienților finali ai Beneficiarului), în funcție de necesități și de specificul serviciilor prestate.”

„Art. 3 Drepturile și obligațiile Executantului [...]

3.4 Ori de câte ori – pentru buna desfășurare a contractului – este necesar ca angajații Executantului să se deplaseze la sediul/punctele de lucru ale Beneficiarului sau ale clienților finali ai Beneficiarului, Executantul are obligația de a delega/detașa proprii angajați în Elveția sau într-un alt stat, urmând ca Beneficiarul să asigure:

a) transportul angajaților din România în străinătate precum și din străinătate în România;

b) plata către angajați a diurnei de delegație/detașare, conform prevederilor legale în vigoare.”

„Art. 4 – Drepturile și obligațiile Beneficiarului [...]

4.4 Ori de câte ori – pentru buna derulare a contractului – este necesar ca angajații Executantului să se deplaseze la sediul/punctele de

lucru ale Beneficiarului sau ale clienților săi finali, Beneficiarul are obligația de a asigura cazarea în străinătate a angajaților Executantului.”

Așa cum reiese din prevederile contractului, toate cheltuielile privind transportul angajaților detașați din România în străinătate precum și din străinătate în România, asigurarea diurnei de delegare/detașare conform legislației în vigoare precum și cheltuielile cu cazarea în străinătate a angajaților executantului, respectiv **S.C. X S.R.L. Iași**, cad în sarcina exclusivă a beneficiarului, respectiv firma E din Elveția.

Menționăm, de asemenea, că doamna T, administratorul societății, în Nota explicativă dată la solicitarea organelor de inspecție fiscală, în răspunsul la întrebarea nr.10, privitor la sumele suplimentare achitate sub forma de avans salariaților, face următoarele precizări „... deși contractul cadru prevede ca toate cheltuielile ocazionate de deplasare să fie suportate de E ca și beneficiar, în funcție de fiecare situație, la prima plecare s-au dat avansuri salariaților pentru a se putea întreține pentru o scurtă perioadă de timp.”

Organele de inspecție fiscală au ținut cont de prevederile legale în vigoare pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor salariaților detașați în străinătate, respectiv prevederile art. 42-47 din Legea nr. 53/2003 privind Codul Muncii, cu modificările și completările ulterioare, art. 7 din Hotărârea Guvernului nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, art. 21 alin. (3) litera b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Legea nr.156/2000 privind protecția cetățenilor români care lucrează în străinătate, art. 45 și 46 din Contractul colectiv de muncă nr. 2.895/2006 unic la nivel național pe anii 2007-2010.

Potrivit acestor prevederi, salariații trimiși în delegare sau detașare în străinătate au dreptul să primească un avans în numerar, stabilit în funcție de numărul zilelor de detașare. Acordarea avansului și justificarea acestuia se face în condițiile prevăzute de reglementările legale privind operațiunile de încasări și plăți în numerar prin casieria unităților. Justificarea sumelor acordate se face pe bază de documente, cu excepția cheltuielilor pentru diurnă, în termen de 3 zile de la înapoierea din delegație.

Sumele în valută folosite în alte scopuri, pierdute, furate, sau cheltuite fără respectarea condițiilor în care au fost acordate se recuperează de la cei care nu pot face dovada cheltuirii lor, în condițiile legii. Eventualele penalități de întârziere în decontare se calculează în lei, pe baza cursului de schimb valutar la data depunerii sumei datorate.

Recuperarea avansului nejustificat sau a sumelor rămase necheltuite și nedepuse sau depuse peste termenele prezentate de lege, inclusiv a penalităților de întârziere, se face pe bază de dispoziție emisă de conducătorul unității emițătoare, la propunerea compartimentului financiar-contabil al unității care a acordat avansul în valută, indiferent de unitatea la care este încadrat în muncă titularul avansului.

.....	aug.08	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	aug.08	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	aug.08	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	aug.08	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	aug.08	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	aug.08	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	aug.08	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	aug.08	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	aug.08	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Total aug. 2008		.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	iul.08	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Total iul. 2008		.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	iun.08	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Total iun. 2008		.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	mai.08	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	mai.08	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	mai.08	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Total mai 2008		.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	apr.08	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	apr.08	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	apr.08	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Total apr. 2008		.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	mar.08	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	mar.08	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	mar.08	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	mar.08	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Total mar. 2008		.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	ian.08	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Total ian. 2008		.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	dec.07	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	dec.07	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Total dec. 2007		.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	nov.07	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	nov.07	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	nov.07	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	nov.07	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	nov.07	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	nov.07	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	nov.07	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Total nov. 2007		.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	oct.07	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	oct.07	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	oct.07	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Total oct. 2007		.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Total general		.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 55, alin. (1), alin. (2) și alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„ Art. 55 - Definirea veniturilor din salarii

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

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

k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor în vederea impunerii”,

coroborate cu prevederile pct. 68 din Normele metodologice de aplicare a art. 55 alin. (2), din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care menționează:

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

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

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

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

Menționăm că în cauză sunt incidente și prevederile art. 11, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(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.[...]

Coroborate cu prevederile art. 6 și 7 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

“Art. 6- Exercițarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce-i revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

Art. 7- Rolul activ

[...] (2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.[...]

Din analiza textelor de lege enumerate, reținem că organele fiscale, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, este îndreptățit să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale putând să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, reținem că, în termenul prevăzut de reglementările legale, conducătorul unității emițătoare (contestatoarea) nu a emis dispoziție de recuperare a avansurilor acordate, la propunerea compartimentului financiar-contabil, și nici nu au fost recuperate sumele respective de la beneficiari până la data controlului, dată la care aceste sume nu mai pot fi recuperate (sumele fiind prescise deoarece au trecut mai mult de 3 ani de la data intrării în posesia valutei și data nașterii dreptului la acțiune, potrivit art. 283, alin. (1) lit.c din Codul Muncii), mai ales că unii dintre salariații vizați nu mai sunt în prezent salariații societății petente.

Astfel concluzionăm că legal organele de inspecție fiscală au reconsiderat sumele acordate cu titlul de avansuri salariaților detașați în Germania în perioada octombrie 2007–ianuarie 2009 ca fiind venituri asimilate celor de natură salarială, aceste sume fiind cert încasate și folosite de angajații petentei, astfel încât motivația **S.C. X S.R.L. Iași** precum că avansurile acordate salariaților pentru deplasare, care nu au fost justificate, pot fi cel mult considerate ca și cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, fiind o pierdere irecuperabilă pentru societate, nu poate fi reținută favorabil de organul de soluționare.

Având în vedere reconsiderarea avansurilor primite de salariații detașați în străinătate în valoare totală de lei, ca fiind sume asimilate veniturilor nete de natură salarială, considerăm că legal organele de

inspecție fiscală au stabilit suplimentar un fond de salarii aferent acestora în sumă de lei, calculat prin individualizarea sumelor încasate ca avansuri de fiecare salariat al petentei, în perioada octombrie 2007-ianuarie 2009, așa cum au fost prezentate anterior.

Astfel, potrivit prevederilor art. 41, litera b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, veniturile din salarii sunt definite conform art. 55 alin. (1) din același act normativ, care prevede: *“Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă”* iar litera k) al aceluiași articol prevede că sunt venituri asimilate salariilor *“orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor.”*

În speță sunt aplicabile și prevederile art. 43 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stabilește cota de impozitare:

„Art. 43 Cotele de impozitare

(1) Cota de impozit este de 16% și se aplică asupra venitului impozabil corespunzător fiecărei surse din fiecare categorie pentru determinarea impozitului pe veniturile din:

b) salarii;[...].”

Prezentăm modul de calcul al obligațiilor fiscale principale și accesorii stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală:

Perioada	Impozit salarii	Cumulat impozit	Scadența	Zile întârziere	Procent Dob.	Suma dob.
oct. 2007	25.11.2007	30	0,1	.....
nov. 2007	25.12.2007	31	0,1	.....
dec. 2007	25.01.2008	31	0,1	.....
ian. 2008	25.02.2008	28	0,1	.....
feb. 2008	25.03.2008	31	0,1	.....
mar. 2008	25.04.2008	30	0,1	.....
apr. 2008	25.05.2008	31	0,1	.....
mai. 2008	25.06.2008	30	0,1	.....
iun. 2008	25.07.2008	31	0,1	.....
iul. 2008	25.08.2008	31	0,1	.....
aug. 2008	25.09.2008	30	0,1	.....
sep. 2008	25.10.2008	122	0,1	.....
ian. 2009	25.02.2009	490	0,1	.....
		01.07.2010	92	0,05	.....
		01.10.2010	390	0,04	.....
			25.10.2011			.....

Penalități de întârziere = lei*15% = lei

Ținând cont de reglementările legale menționate, reținem că organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au stabilit în sarcina **S.C. X S.R.L. Iași** obligații suplimentare de plată în sumă de lei

reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, precum și dobânzi și penalități de întârziere aferente în sumă de lei, calculate pentru perioada 25.11.2007-25.10.2011, potrivit principiului de drept "*accesoriul urmează principalul*", motiv pentru care respingem ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

4. Referitor la capătul de cerere privind obligațiile fiscale suplimentare în sumă de lei reprezentând contribuții de asigurări sociale, și dobânzi și penalități de întârziere aferente în sumă de lei, cauza supusă soluționării, constă în a ne pronunța dacă organele de inspecție fiscală au stabilit aceste obligații în mod legal, ele fiind aferente unui fond de salarii constituit suplimentar prin reconsiderarea avansurilor acordate unor salariați cu ocazia detașării acestora în străinătate, ca fiind venituri asimilate salariilor.

În fapt, organele de inspecție fiscală au verificat, pentru perioada supusă controlului, modul de constituire, evidențiere, reținere și virare a contribuției de asigurări sociale de stat, datorată de angajator și angajați, luând în considerare următoarele documente puse la dispoziție de către contestatoare: contractele individuale de muncă, statele de plată ale angajaților, declarațiile întocmite în baza Legii nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, documentele de plată ale contribuțiilor de asigurări sociale.

Aferente fondului de salarii constituit suplimentar pentru perioada octombrie 2007-ianuarie 2009, în sumă de lei, așa cum am arătat la punctul precedent, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta datorează ca și obligații suplimentare de plată contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de lei și contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de lei.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 18, art. 21, art. 23 și art. 24 din Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“Art. 18

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

a) asigurații care datorează contribuții individuale de asigurări sociale;

b) angajatorii; [...]

(2) Cotele de contribuții de asigurări sociale sunt diferențiate în funcție de condițiile de muncă normale, deosebite sau speciale.

(3) Cotele de contribuții de asigurări sociale se aprobă anual prin legea bugetului asigurărilor sociale de stat.[...]

„Art. 21

(1) Contribuția de asigurări sociale se datorează din momentul încadrării în una dintre situațiile prevăzute la art. 5 alin. (1) sau de la data încheierii contractului de asigurare socială.

(2) Contribuția individuală de asigurări sociale se datorează de asigurării prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. I și II, iar cota contribuției individuale de asigurări sociale se stabilește prin legea bugetului asigurărilor sociale de stat.

Conform alin. (2) al art. 22 din Legea nr. 487 din 27 decembrie 2006 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2007, cota contribuției individuale de asigurări sociale, datorată potrivit art. 21 alin. (2) din Legea nr. 19/2000, cu modificările și completările ulterioare, este de 9,5%, indiferent de condițiile de muncă.

Conform alin. (2) și (3) ale art. 16 din Legea nr. 387 din 31 decembrie 2007 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2008, cota contribuției individuale de asigurări sociale, datorată potrivit art. 21 alin. (2) din Legea nr. 19/2000, cu modificările și completările ulterioare, este de 9,5%, indiferent de condițiile de muncă.

Art. 2 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 226 din 30 decembrie 2008 privind unele măsuri financiar-bugetare, prevede că începând cu veniturile aferente lunii ianuarie 2009 cota contribuției individuale de asigurări sociale este de 9,5%, indiferent de condițiile de muncă.

(3) Contribuția de asigurări sociale datorată de angajatori reprezintă diferența dintre nivelul cotelor de contribuții de asigurări sociale stabilite diferențiat, în funcție de condițiile de munca, prin legea anuală a bugetului asigurărilor sociale de stat, și nivelul cotei contribuției individuale de asigurări sociale.[...]"

„Art. 23

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

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

„Art. 24

(1) Baza lunară de calcul, 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."

Alin. (1) al art. 24 a fost modificat de pct. 12 al art. 1 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 91 din 26 septembrie 2007, cu aplicabilitate începând cu data de 1 ianuarie 2008, astfel:

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

Prezentăm modul de calcul al obligațiilor fiscale principale și accesorii stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală:

Perioada	Fond salarii	Contribuție indiv. CAS	CAS cumulat	Scadența	Zile întârziere	Dob. %	Suma dob.
oct. 2007	25.11.2007	30	0,1	.....
nov. 2007	25.12.2007	31	0,1	.....
dec. 2007	25.01.2008	31	0,1	.....
ian. 2008	25.02.2008	28	0,1	.....
feb. 2008	25.03.2008	31	0,1	.....
mar. 2008	25.04.2008	30	0,1	.....
apr. 2008	25.05.2008	31	0,1	.....
mai. 2008	25.06.2008	30	0,1	.....
iun. 2008	25.07.2008	31	0,1	.....
iul. 2008	25.08.2008	31	0,1	.....
aug. 2008	25.09.2008	30	0,1	.....
sep. 2008	25.10.2008	122	0,1	.....
ian. 2009	25.02.2009	490	0,1	.....
		01.07.2010	92	0,05	.....
		01.10.2010	390	0,04	.....
				25.10.2011			.....

Penalități de întârziere = lei*15% = lei

Perioada	Fond salarii	Contribuție Angajator CAS	CAS cumulat	Scadența	Zile întârziere	Dob. %	Suma dob.
oct. 2007	25.11.2007	30	0,1	.....
nov. 2007	25.12.2007	31	0,1	.....
dec. 2007	25.01.2008	31	0,1	.....
ian. 2008	25.02.2008	28	0,1	.....
feb. 2008	25.03.2008	31	0,1	.....
mar. 2008	25.04.2008	30	0,1	.....
apr. 2008	25.05.2008	31	0,1	.....
mai. 2008	25.06.2008	30	0,1	.....
iun. 2008	25.07.2008	31	0,1	.....
iul. 2008	25.08.2008	31	0,1	.....
aug. 2008	25.09.2008	30	0,1	.....
sep. 2008	25.10.2008	122	0,1	.....
ian. 2009	25.02.2009	490	0,1	.....
			01.07.2010	92	0,05	.....
			01.10.2010	390	0,04	.....
			25.10.2011			.....

Penalități de întârziere = lei*15% = lei

Luând în considerare prevederile legale menționate mai sus precum și constatările făcute la Capitolul III, punctul 4. din prezenta decizie, organul de soluționare reține că organele de inspecție fiscală au stabilit în mod corect și legal că petenta datorează pentru perioada 01.01.2007-31.12.2009 contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de lei și obligații fiscale accesorii aferente acesteia în sumă de lei, precum și contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de lei și obligații fiscale accesorii aferente acesteia în sumă de

lei, potrivit principiului de drept "*accesoriul urmează principalul*", motiv pentru care respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

5. Referitor la capătul de cerere privind obligațiile fiscale suplimentare în sumă de ... lei reprezentând contribuții de asigurări pentru șomaj, și dobânzi și penalități de întârziere aferente în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării, constă în a ne pronunța dacă organele de inspecție fiscală au stabilit aceste obligații în mod legal, ele fiind aferente unui fond de salarii constituit suplimentar prin reconsiderarea avansurilor acordate unor salariați, ca fiind venituri asimilate salariilor.

În fapt, din verificarea modului de evidențiere, declarare și virare a contribuției la fondul de șomaj datorată de angajați și angajator, pentru perioada verificată, respectiv 01.01.2007-31.12.2009, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru fondul de salarii stabilit suplimentar în sumă de ... lei societatea petentă trebuia să constituie, să declare și să achite contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați aferentă acestuia, în sumă de ... lei, precum și contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator aferentă acestui fond de salarii, în sumă de lei.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 19, art. 26 și art. 27 din Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Art. 19

În sistemul asigurărilor pentru șomaj sunt asigurate obligatoriu, prin efectul legii:

a) persoanele care desfășoară activități pe bază de contract individual de muncă sau pe bază de contract de muncă temporară, în condițiile legii, cu excepția persoanelor care au calitatea de pensionari;[...]

“Art. 26

Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la bugetul asigurărilor pentru șomaj, a cărei cotă se aplică asupra sumei veniturilor care constituie baza de calcul a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj, conform art. 27 alin. (1).”

“Art. 27

(1) Angajatorii au obligația de a reține și de a vira lunar contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj, a cărei cotă se aplică asupra bazei lunare de calcul, reprezentată de venitul brut realizat lunar, în situația persoanelor asigurate obligatoriu, prin efectul legii, prevăzute la art. 19.[...]

Conform lit. a) și lit. b) a alin. (1) al art. 23 din Legea nr. 487 din 27 decembrie 2006 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2007, contribuția datorată de angajatori la bugetul asigurărilor pentru șomaj conform art. 26 din Legea nr. 76/2002, cu modificările și completările ulterioare, este de 2%, iar contribuția individuală datorată la bugetul

asigurărilor pentru șomaj conform art. 27 din Legea nr. 76/2002, cu modificările și completările ulterioare, este de 1%;

Conform lit. a) și lit. b) a alin. (1) al art. 17 din Legea nr. 387 din 31 decembrie 2007 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2008, contribuția datorată de angajatori la bugetul asigurărilor pentru șomaj conform art. 26 din Legea nr. 76/2002, cu modificările și completările ulterioare, este de 1% în perioada ianuarie-noiembrie și 0,5% începând cu luna decembrie, iar contribuția individuală datorată la bugetul asigurărilor pentru șomaj conform art. 27 din Legea nr. 76/2002, cu modificările și completările ulterioare, este de 0,5%.

Conform lit. a) și lit. b) a alin. (1) al art. 3 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 226 din 30 decembrie 2008 privind unele măsuri financiar-bugetare, în temeiul Legii nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare, și al Legii nr. 200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu modificările ulterioare, pentru anul 2009 se stabilesc următoarele cote ale contribuțiilor: contribuția datorată de angajatori la bugetul asigurărilor pentru șomaj este de 0,5 % și contribuția individuală datorată la bugetul asigurărilor pentru șomaj este de 0,5%.

Din textele de lege enunțate reținem că în conformitate cu prevederile legii speciale, respectiv a Legii nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare, petenta avea obligația să constituie și să plătească contribuția la fondul de șomaj datorată de angajați și de angajator aferentă venitului brut realizat lunar de salariații firmei, respectiv pentru fondul de salarii stabilit suplimentar în sumă de lei.

Prezentăm modul de calcul al obligațiilor fiscale principale și accesorii stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală:

Perioada	Fond salarii	Contribuție șomaj asigurați	Cumulat	Scadența	Zile întârziere	Dob. %	Suma dob.
oct. 2007	25.11.2007	30	0,1	.....
nov. 2007	25.12.2007	31	0,1	.....
dec. 2007	25.01.2008	31	0,1	.....
ian. 2008	25.02.2008	28	0,1	.....
feb. 2008	25.03.2008	31	0,1	.....
mar. 2008	25.04.2008	30	0,1	.....
apr. 2008	25.05.2008	31	0,1	.....
mai. 2008	25.06.2008	30	0,1	.....
iun. 2008	25.07.2008	31	0,1	.....
iul. 2008	25.08.2008	31	0,1	.....
aug. 2008	25.09.2008	30	0,1	.....
sep. 2008	25.10.2008	122	0,1	.....
ian. 2009	25.02.2009	490	0,1	.....
	01.07.2010	92	0,05	.....
	01.10.2010	390	0,04	.....

25.10.2011

.....

Penalități de întârziere = lei*15% = lei

Perioada	Fond salarii	Contribuție șomaj angajator	Cumulat	Scadența	Zile întârziere	Dob. %	Suma dob.
oct. 2007	25.11.2007	30	0,1	.....
nov. 2007	25.12.2007	31	0,1	.....
dec. 2007	25.01.2008	31	0,1	.....
ian. 2008	25.02.2008	28	0,1	.....
feb. 2008	25.03.2008	31	0,1	.....
mar. 2008	25.04.2008	30	0,1	.....
apr. 2008	25.05.2008	31	0,1	.....
mai. 2008	25.06.2008	30	0,1	.....
iun. 2008	25.07.2008	31	0,1	.....
iul. 2008	25.08.2008	31	0,1	.....
aug. 2008	25.09.2008	30	0,1	.....
sep. 2008	25.10.2008	122	0,1	.....
ian. 2009	25.02.2009	490	0,1	.....
	01.07.2010	92	0,05	.....
	01.10.2010	390	0,04	.....
				25.10.2011			.....

Penalități de întârziere = lei*15% = lei

Având în vedere cele prezentate, organul de soluționare concluzionează că organele de inspecție fiscală au stabilit în mod corect și legal că petenta datorează pentru perioada verificată contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de lei și obligații fiscale accesorii aferente acesteia în sumă de ... lei, precum și contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de lei și obligații fiscale accesorii aferente acesteia în sumă de lei, potrivit principiului de drept "*accesoriul urmează principalul*", motiv pentru care respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

6. Referitor la capătul de cerere privind obligațiile fiscale suplimentare în sumă de lei reprezentând contribuții pentru asigurări de sănătate, și dobânzi și penalități de întârziere aferente în sumă de lei, cauza supusă soluționării, constă în a ne pronunța dacă organele de inspecție fiscală au stabilit aceste obligații în mod legal, ele fiind aferente unui fond de salarii constituit suplimentar prin reconsiderarea avansurilor acordate unor salariați, ca fiind venituri asimilate salariilor.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat, din verificarea statelor de plată și a notelor contabile prezentate de **S.C. X S.R.L. Iași** că aceasta nu a calculat, constituit, înregistrat și declarat pentru perioada verificată contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, precum și contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați aferente fondului de salarii stabilit suplimentar în sumă de lei, în

conformitate cu prevederile Legii nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 257 și art. 258 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“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 5,5%, 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 5,5% 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.[...]”

Prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 88 din 20 noiembrie 2006, a fost introdus art. 258¹ în Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, care menționează:

“Art. 258¹

(1) Cotele de contribuții prevăzute la art. 257 și 258 se pot modifica prin legea bugetului de stat.

(2) Cota de contribuție prevăzută la art. 258 se stabilește pentru anul 2007 la 6%.

(3) Cota prevăzută la alin. (2) se aplică începând cu drepturile salariale aferente lunii ianuarie 2007.”

Conform lit. a) și lit. b) a alin. (3) al art. 9 din Legea nr. 388 din 31 decembrie 2007 a bugetului de stat pe anul 2008, cotele de contribuții pentru asigurările de sănătate, prevăzute de Legea nr. 95/2006, cu modificările și completările ulterioare, pentru anul 2008, se stabilesc astfel:

“a) 5,5% începând cu 1 ianuarie 2008 și 5,2% începând cu 1 decembrie 2008, pentru cota prevăzută la art. 258 din Legea nr. 95/2006, cu modificările și completările ulterioare;

b) 5,5% începând cu 1 iulie 2008 pentru cota prevăzută la art. 257 din Legea nr. 95/2006, cu modificările și completările ulterioare.”

Conform lit. a) și lit. b) a alin. (1) al art. 1 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 226 din 30 decembrie 2008 privind unele măsuri financiar-bugetare, pentru anul 2009 cotele de contribuții pentru asigurările de sănătate, prevăzute de Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul

sănătății, cu modificările și completările ulterioare, se stabilesc după cum urmează:

“a) 5,5% pentru cota datorată de angajat, prevăzută la art. 257 din Legea nr. 95/2006, cu modificările și completările ulterioare.

b) 5,2% pentru cota datorată de angajatori, prevăzută la art. 258 din Legea nr. 95/2006, cu modificările și completările ulterioare.”

Ținând cont de reglementările legale invocate, prezentăm modul de calcul al obligațiilor fiscale principale și accesorii stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală:

Perioada	Fond salarii	Contribuție sănătate angajator	Cumulat	Scadența	Zile întârziere	Dob. %	Suma dob.
oct. 2007	25.11.2007	30	0,1	.....
nov. 2007	25.12.2007	31	0,1	.....
dec. 2007	25.01.2008	31	0,1	.....
ian. 2008	25.02.2008	28	0,1	.....
feb. 2008	25.03.2008	31	0,1	.....
mar. 2008	25.04.2008	30	0,1	.....
apr. 2008	25.05.2008	31	0,1	.....
mai. 2008	25.06.2008	30	0,1	.....
iun. 2008	25.07.2008	31	0,1	.....
iul. 2008	25.08.2008	31	0,1	.....
aug. 2008	25.09.2008	30	0,1	.....
sep. 2008	25.10.2008	122	0,1	.....
ian. 2009	25.02.2009	490	0,1	.....
	01.07.2010	92	0,05	.....
	01.10.2010	390	0,04	.....
				25.10.2011			.....

Penalități de întârziere = lei*15% = lei

Perioada	Fond salarii	Contribuție sănătate asigurați	Cumulat	Scadența	Zile întârziere	Dob. %	Suma dob.
oct. 2007	25.11.2007	30	0,1	.....
nov. 2007	25.12.2007	31	0,1	.....
dec. 2007	25.01.2008	31	0,1	.....
ian. 2008	25.02.2008	28	0,1	.....
feb. 2008	25.03.2008	31	0,1	.....
mar. 2008	25.04.2008	30	0,1	.....
apr. 2008	25.05.2008	31	0,1	.....
mai. 2008	25.06.2008	30	0,1	.....
iun. 2008	25.07.2008	31	0,1	.....
iul. 2008	25.08.2008	31	0,1	.....
aug. 2008	25.09.2008	30	0,1	.....
sep. 2008	25.10.2008	122	0,1	.....
ian. 2009	25.02.2009	490	0,1	.....
	01.07.2010	92	0,05	.....
	01.10.2010	390	0,04	.....
				25.10.2011			.....

Penalități de întârziere = lei*15% = lei

Luând în considerare informațiile prezentate și prevederile legale aplicabile în materie, organul de soluționare concluzionează că organele de inspecție fiscală, în mod corect și legal, au stabilit ca obligații suplimentare în sarcina petentei, pentru perioada 01.01.2007-31.12.2009, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de lei și obligații fiscale accesorii aferente acesteia în sumă de lei, precum și contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de lei și obligații fiscale accesorii aferente acesteia în sumă de lei, potrivit principiului de drept "*accesoriul urmează principalul*", motiv pentru care respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

7. Referitor la capătul de cerere privind obligațiile fiscale suplimentare în sumă de lei reprezentând contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, și dobânzi și penalități de întârziere aferente în sumă de lei, cauza supusă soluționării, constă în a ne pronunța dacă organele de inspecție fiscală au stabilit aceste obligații în mod legal, ele fiind aferente unui fond de salarii constituit suplimentar prin reconsiderarea avansurilor acordate unor salariați, ca fiind venituri asimilate salariilor.

În fapt, procedând la verificarea documentelor contabile puse la dispoziție pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatoare nu a calculat, constituit, înregistrat și declarat contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, aferentă fondului de salarii stabilit suplimentar în sumă de lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 256, alin. (5) din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Art. 256 [...]

(5) Cota de contribuție pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, destinată exclusiv finanțării cheltuielilor cu plata acestor drepturi, este de 0,75%, aplicată la fondul de salarii sau, după caz, la drepturile reprezentând indemnizație de șomaj ori asupra veniturilor supuse impozitului pe venit, și se achită la bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, în condițiile legii.[...]”

Prezentăm modul de calcul al obligațiilor fiscale principale și accesorii stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală:

Perioada	Fond salarii	Contribuție conc. med. angajator	Cumulat	Scadența	Zile întârziere	Dob. %	Suma dob.
oct. 2007	25.11.2007	30	0,1	.....
nov. 2007	25.12.2007	31	0,1	.....
dec. 2007	25.01.2008	31	0,1	.....
ian. 2008	25.02.2008	28	0,1	.....
feb. 2008	25.03.2008	31	0,1	.....

mar. 2008	.....	.....	.....	25.04.2008	30	0,1	.....
apr. 2008	.....	.....	.....	25.05.2008	31	0,1	.....
mai. 2008	.....	.....	.....	25.06.2008	30	0,1	.....
iun. 2008	.....	.....	.....	25.07.2008	31	0,1	.....
iul. 2008	.....	.....	.....	25.08.2008	31	0,1	.....
aug. 2008	.....	.....	.....	25.09.2008	30	0,1	.....
sep. 2008	.....	.....	.....	25.10.2008	122	0,1	.....
ian. 2009	.....	.....	.....	25.02.2009	490	0,1	.....
	.....	.....	.....	01.07.2010	92	0,05	.....
	.....	.....	.....	01.10.2010	390	0,04	.....
	.....	.....	.....	25.10.2011			.....

Penalități de întârziere = lei*15% = lei

Luând în considerare prevederile legale aplicabile în materie și, informațiile prezentate organul de soluționare concluzionează că organele de inspecție fiscală, au stabilit în mod corect și legal, ca obligații suplimentare în sarcina petentei, pentru perioada 01.01.2007-31.12.2009, contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate în sumă de lei și obligații fiscale accesorii aferente acestora în sumă de lei, potrivit principiului de drept "*accesoriul urmează principalul*", motiv pentru care respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

8. Referitor la capătul de cerere privind obligațiile fiscale suplimentare în sumă de ... lei reprezentând contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, și dobânzi și penalități de întârziere aferente în sumă de lei, cauza supusă soluționării, constă în a ne pronunța dacă organele de inspecție fiscală au stabilit aceste obligații în mod legal, ele fiind aferente unui fond de salarii constituit suplimentar prin reconsiderarea avansurilor acordate unor salariați, ca fiind venituri asimilate salariilor.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit, în urma verificării documentelor prezentate de contestatoare pentru perioada 01.01.2007-31.12.2009, că aceasta datorează obligații suplimentare reprezentând contribuția pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de lei, aferentă fondului de salarii constituit suplimentar în sumă de lei.

În drept, conform prevederilor art. 10 alin. (1) din Legea nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare, în vederea încheierii asigurării pentru accidente de munca și boli profesionale și a stabilirii cotei contribuției datorate, angajatorul are obligația de a comunica asigurătorului, printr-o declarație pe propria răspundere, domeniul de activitate conform Clasificării Activitatilor din Economia Nationala - CAEN, numărul de angajați, fondul de salarii, precum și orice alte informații solicitate în acest scop.

În cauză sunt aplicabile și prevederile art. 85 din același act normativ, care precizează:

"Art. 85

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

a) *suma veniturilor brute realizate lunar;*

b) *salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată, corespunzător numărului zilelor lucrătoare din concediul medical, cu excepția cazurilor de accident de muncă sau boală profesională.*

(2) *Cotele de contribuție datorate de angajatori în funcție de clasa de risc se stabilesc prin Legea bugetului asigurărilor sociale de stat și se aplică asupra bazei lunare de calcul prevăzute la alin. (1).[...]*

Conform art. 18 din Legea nr. 387/2007 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2008, publicată în Monitorul Oficial nr. 901 din 31 decembrie 2007, cotele de contribuții datorate de angajatori în funcție de clasa de risc, potrivit Legii nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare, se stabilesc de la 0,4% la 2%, aplicate asupra sumei veniturilor brute realizate lunar.

Conform art. 4 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 226/2008 privind unele măsuri financiar-bugetare, publicată în Monitorul Oficial nr. 899 din 30 decembrie 2008, cotele de contribuții datorate de angajatori în funcție de clasa de risc, potrivit prevederilor Legii nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare, se stabilesc de la 0,15% la 0,85%, aplicate asupra sumei veniturilor brute realizate lunar. Cotele prevăzute se aplică începând cu veniturile aferente lunii ianuarie 2009.

Ținând cont de reglementările legale în vigoare la data controlului, organele de inspecție fiscală au calculat obligații fiscale principale și accesorii stabilite suplimentar astfel:

Perioada	Fond salarii	Contribuție accid. muncă și boli prof.	Cumulat	Scadența	Zile întârziere	Dob. %	Suma dob.
oct. 2007	25.11.2007	30	0,1	.....
nov. 2007	25.12.2007	31	0,1	.....
dec. 2007	25.01.2008	31	0,1	.....
ian. 2008	25.02.2008	28	0,1	.....
feb. 2008	25.03.2008	31	0,1	.....
mar. 2008	25.04.2008	30	0,1	.....
apr. 2008	25.05.2008	31	0,1	.....
mai. 2008	25.06.2008	30	0,1	.....
iun. 2008	25.07.2008	31	0,1	.....
iul. 2008	25.08.2008	31	0,1	.....
aug. 2008	25.09.2008	30	0,1	.....
sep. 2008	25.10.2008	122	0,1	.....
ian. 2009	25.02.2009	490	0,1	.....
	01.07.2010	92	0,05	.....

.....	.....	.....	01.10.2010	390	0,04	.....
			25.10.2011			.....

Penalități de întârziere = lei*15% = lei

Având în vedere cele prezentate, organul de soluționare concluzionează că, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta datorează pentru perioada verificată contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de lei și obligații fiscale accesorii aferente acestora în sumă de lei, potrivit principiului de drept "*accesoriul urmează principalul*", motiv pentru care respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

9. Referitor la capătul de cerere privind obligațiile fiscale suplimentare în sumă de lei reprezentând contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, și dobânzi și penalități de întârziere aferente în sumă de lei, cauza supusă soluționării, constă în a ne pronunța dacă organele de inspecție fiscală au stabilit aceste obligații în mod legal, ele fiind aferente unui fond de salarii constituit suplimentar prin reconsiderarea avansurilor acordate unor salariați, ca fiind venituri asimilate salariilor.

În fapt, în urma verificării documentelor puse la dispoziție de petentă pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscală au constituit obligații suplimentare la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale datorat de unitate în sumă de lei, aferent fondului de salarii constituit suplimentar în sumă de lei.

În drept, în cauză sunt aplicabile prevederile art. 7 din Legea nr. 200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Art. 7

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

Conform art. 23, alin. (1), lit. d) din Legea nr. 487/2006 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2007, publicată în Monitorul Oficial nr. 1.047 din 29 decembrie 2006, contribuția datorată de angajator pentru anul 2007 la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în conformitate cu art. 7 alin. (1) din Legea nr. 200/2006 este de 0,25%.

Conform lit. d) a alin. (1) al art. 17 din Legea nr. 387/2007 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2008, publicată în Monitorul Oficial nr. 901 din 31 decembrie 2007, contribuția datorată de angajator la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în conformitate cu art. 7 alin. (1) din Legea nr. 200/2006, cu modificările ulterioare, este de 0,25%.

Conform lit. d) a alin. (1) al art. 3 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 226/2008 privind unele măsuri financiar-bugetare, publicată în Monitorul Oficial nr. 899 din 30 decembrie 2008, în temeiul Legii nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare, și al Legii nr. 200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu modificările și completările ulterioare, pentru anul 2009 se stabilește contribuția datorată de angajator la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în cuantum de 0,25%.

Ținând cont de reglementările legale menționate, organele de inspecție fiscală au calculat suplimentar obligații fiscale principale și accesorii, astfel:

Perioada	Fond salarii	Fond garantare creanțe salariale	Cumulat	Scadența	Zile întârziere	Dob. %	Suma dob.
oct. 2007	25.11.2007	30	0,1	.....
nov. 2007	25.12.2007	31	0,1	.....
dec. 2007	25.01.2008	31	0,1	.....
ian. 2008	25.02.2008	28	0,1	.....
feb. 2008	25.03.2008	31	0,1	.....
mar. 2008	25.04.2008	30	0,1	.....
apr. 2008	25.05.2008	31	0,1	.....
mai. 2008	25.06.2008	30	0,1	.....
iun. 2008	25.07.2008	31	0,1	.....
iul. 2008	25.08.2008	31	0,1	.....
aug. 2008	25.09.2008	30	0,1	.....
sep. 2008	25.10.2008	122	0,1	.....
ian. 2009	25.02.2009	490	0,1	.....
	01.07.2010	92	0,05	.....
	01.10.2010	390	0,04	.....
	25.10.2011			.....

Penalități de întârziere = lei*15% = lei

Având în vedere cele prezentate, organul de soluționare concluzionează că, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta datorează pentru perioada verificată o contribuție suplimentară la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de lei și obligații fiscale accesorii aferente acesteia în sumă de lei, potrivit principiului de drept "*accesoriul urmează principalul*", motiv pentru care respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 210 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Directorul executiv al Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași

DECIDE :

Art. 1 Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulate de **S.C. X S.R.L. Iași**, pentru suma totală de lei reprezentând:

- lei - impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, dobânzi și penalități de întârziere aferente;
- lei - impozit pe profit, dobânzi și penalități de întârziere aferente;
- lei - impozit pe veniturile din salarii, dobânzi și penalități de întârziere aferente;
- lei - contribuție asigurări sociale angajator, dobânzi și penalități de întârziere aferente;
- lei - contribuție asigurări sociale asigurați, dobânzi și penalități de întârziere aferente;
- lei - contribuție accidente de muncă și boli profesionale, dobânzi și penalități de întârziere aferente;
- lei - contribuție asigurări sociale de sănătate angajator, dobânzi și penalități de întârziere aferente;
- lei - contribuție asigurări sociale de sănătate asigurați, dobânzi și penalități de întârziere aferente;
- lei - contribuție asigurări sociale șomaj angajator, dobânzi și penalități de întârziere aferente;
- lei - contribuție asigurări sociale șomaj asigurați, dobânzi și penalități de întârziere aferente;
- lei - fond garantare creanțe salariale, dobânzi și penalități de întârziere aferente;
- lei - fond concedii medicale, dobânzi și penalități de întârziere aferente.

Art. 2 Serviciul secretariat administrativ va comunica prezenta decizie contestatoarei și Activității de Inspecție Fiscală Iași din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art. 210 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii, contestatoarea poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași.