



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de
Soluționare a Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 3199759 interior 2073
Fax : + 021 3368548
e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

Decizia nr. 289 /.2010

privind soluționarea contestației depusă de

S.C. .X. .X. S.A. din .X. .X., înregistrată la Agenția Națională de
Administrare Fiscală - Direcția Generală
de Soluționare a Contestațiilor sub nr.**908536/20.08.2010**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr. .X./19.08.2010 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. 908536/20.08.2010, cu privire la contestația formulată de S.C. .X. .X. S.A. din .X. .X., împotriva Deciziei de impunere nr..X./28.05.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Dispoziției de măsuri nr..X./31.05.2010, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./25.05.2010.

S.C. .X. .X. S.A. este persoană juridică română, cu capital privat mixt, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. X/418/1991 și cod unic de înregistrare X. Sediul social al S.C. .X. .X. S.A. este situat în .X. .X., Str.Piața X, nr.1, Județul .X./ și are ca obiect principal de activitate: „*tipărire ziare*” - Cod CAEN 1811, iar la data depunerii contestației, *figurează la poziția nr.X* din anexa nr.1 din O.M.E.F. nr.2400/2009 pentru actualizarea marilor contribuabili prevăzuți de Ordinul ministrului finanțelor publice nr.753/2006 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare.

Obiectul contestației îl constituie Decizia de impunere nr..X./28.05.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de

inspecția fiscală și Dispoziția de măsuri nr..X//31.05.2010, întocmite în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X//25.05.2010 emis de inspectorii din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili – Serviciul de Inspecție Fiscală Regională VIII .X./.

S.C. .X. .X. S.A. contestă suma totală de .X./ lei din care :

- **.X./ lei – impozit pe profit stabilit suplimentar la inspecția fiscală;**
- **.X./ lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- **.X./ lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată;**
- **.X./ lei – majorări de întârziere aferente TVA;**
- **.X./ lei – impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;**
- **.X./ lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;**
- **.X./ lei – contribuția de asigurări sociale datorată de angajator ;**
- **.X./ lei - majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;**
- **.X./ lei – contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;**
- **.X./ lei - majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;**
- **.X./ lei – contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;**
- **.X./ lei - majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;**
- **.X./ lei – contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați ;**
- **.X./ lei - majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;**
- **.X./ lei – contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator ;**
- **.X./ lei - majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru somaj datorată de angajator;**

- .X./ lei – contribuția individuală de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați;
- .X./ lei - majorări de întârziere aferente contribuției individuală de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați;
- .X./ lei – contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator ;
- .X./ lei - majorări de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- .X./ lei – contribuția pentru concedii și indemnizații datorate de persoanele aflate în incapacitate de muncă ;
- .X./ lei - majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații datorate de persoanele aflate în incapacitate de muncă;
- .X./ lei – contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X./ lei - majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X./ lei – impozit pe veniturile din activități independente;
- .X./ lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din activități independente.

Totodată, în sarcina societății a fost stabilită măsura de diminuare a pierderii fiscale pe care o contestă, pentru suma de .X./ lei astfel: pentru anul 2007 – suma de .X./ lei, pentru anul 2008- suma de .X./ lei, iar pentru anul 2009- suma de .X./ lei.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării titlului de creanță contestat, respectiv **18.06.2010** așa cum reiese din confirmarea de primire de la Oficiul .X./I, aflată în copie la dosarul cauzei și data înregistrării contestației respectiv **16.07.2010**, așa cum reiese din amprenta ștampilei registraturii M.F.P.-A.N.A.F. aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 și art.209 alin.1lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. .X. .X. S.A. din .X. .X..

I. Prin contestația formulată, S.C. .X. .X. S.A. contestă Raportul de inspecție fiscală nr. .X./25.05.2010 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./28.05.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Dispoziției de măsuri nr. .X./31.05.2010, pe care le consideră nelegale și netemeinice. Prin Deciziei de impunere nr. .X./28.05.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală s-a stabilit în sarcina contestatoarei suma totală de .X./ lei, reprezentând obligații bugetare suplimentare datorate bugetului general consolidat și majorări de întârziere aferente. Totodată, în baza Dispoziției de măsuri menționată, în sarcina societății s-a dispus diminuarea pierderii fiscale înregistrată de societate, suma pe care de asemenea înțelege să o conteste.

Astfel, în ceea ce privește motivele invocate în contestație prin care se solicită anularea obligațiilor fiscale suplimentare stabilite ca urmare efectuării inspecției fiscale, societatea contestatoare consideră următoarele:

1. Cu privire la impozitul pe profit

Baza impozabilă stabilită suplimentar : .X./ lei

Impozit stabilit suplimentar : .X./ lei

Majorările de întârziere aferente: .X./ lei.

1.a. Referitor la baza impozabilă stabilită suplimentar în sumă de .X./ lei

În relația contractuală dintre S.C. .X. .X. S.A., în calitate de beneficiar și S.C. .X./ S.R.L., respectiv S.C. .X./ S.R.L., contestatoarea susține că a încheiat cu S.C. .X./ S.R.L. (în calitate de prestator) contractul nr. .X./04.03.2005 pe baza căruia prestatorul se obligă să execute servicii de organizare și supraveghere pentru efectuarea lucrărilor de înfoliere manuală, inserție și alte lucrări anexe care nu pot fi automatizate în procesul de finisare pentru beneficiar, valoarea serviciilor prestate fiind stabilită la suma de .X./ lei/lună.

În perioada martie 2005-august 2007, contravaloarea serviciilor facturate de prestator a fost de .X./ lei, sumă înregistrată de contestatoare în contul de cheltuieli 628.

Pentru serviciile prestate de S.C. .X./ S.R.L., contestatoarea susține că în timpul inspecției fiscale au fost prezentate rapoarte de lucru care, pentru perioada februarie –august 2005 menționează felul și numărul de operațiuni efectuate iar ulterior, pentru perioada septembrie 2005-august 2007, în rapoarte se specifică numele și cantitatea publicațiilor.

Potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, pentru perioada martie 2005-august 2007, serviciile de înfoliere manuală, inserție și alte lucrări anexe care nu pot fi automatizate în procesul de finisare tipografică au fost efectuate, de fapt, pe bază de contracte încheiate în favoarea societății contestatoare de S.C. .X./ S.R.L.

Din analiza rapoartelor de lucru întocmite, organele de inspecție fiscală au constatat necorelări între numărul de operațiuni efectuate de S.C. .X./ S.R.L. și numărul de operațiuni pentru care S.C. .X./ S.R.L. organizează și supraveghează lucrările de înfoliere, nefiind justificată necesitatea serviciilor prestate de S.C. .X./ S.R.L. privind supravegherea lucrărilor de înfoliere manuală care, în fapt, conform constatărilor înscrise în raportul de inspecție fiscală, au fost efectuate de S.C. .X./ S.R.L.

Societatea susține că în cazul cheltuielilor efectuate cu serviciile prestate menționate, considerate de organele de inspecție fiscală nedeductibile din punct de vedere fiscal, a avut în vedere prevederile legale, în sensul că S.C. .X. .X. S.A. a încheiat contract cu prestatorul, a întocmit documentația corespunzătoare prin care atestă prestarea efectivă a serviciilor, respectiv rapoarte de lucru, serviciile contractate fiind în beneficiul activității întrucât acestea nu pot fi automatizate, fiind diferite de la o comandă tipografică la alta.

În ceea ce privește contractul încheiat cu S.C. .X./ S.R.L., societatea susține că încheierea acestui contract a avut la bază decizia de externalizare a serviciilor privind organizarea și supravegherea lucrărilor de înfoliere manuală, controlul resurselor folosite, urmărirea etapizată a respectării procedurilor impuse de beneficiar, respectiv de la transportul materiei prime, stabilirea numărului de persoane și activitățile pe care acestea urmau să le desfășoare, urmărirea sub aspect cantitativ și calitativ a prestațiilor personalului.

Contestatoarea consideră că analiza și afirmațiile organului de inspecție fiscală nu sunt relevante întrucât prevederea contractuală în care se menționează că S.C. .X./ S.R.L., controlează și asigură calitatea propriilor lucrări efectuate nu presupune o suprapunere a serviciilor prestate de S.C. .X./ S.R.L., acesta având specificat în contract prestarea serviciilor de organizare și supraveghere la nivelul S.C. .X. .X. S.A.

1.b. Referitor la baza impozabilă stabilită suplimentar în sumă de .X./ lei

Societatea a înregistrat în anul 2005 în contul 628 suma de .X./ lei, reprezentând cheltuieli cu servicii de consultanță efectuate de firma .X./ .X./ .X./ .X./ .X./ din Marea Britanie pentru care nu a prezentat organului de inspecție

fiscală documentele necesare justificării realității și legalității prestării de servicii efectuate.

Societatea susține că aceste prestații au constat atât în analize și suport pentru managementul societății cu scopul de a asigura acestuia informațiile necesare în procesul decizional, cât și în fixarea obiectivelor viitoare, concluzionând ca prestatorul a respectat mandatul ce i-a fost încredințat prin contract, dovedind aceasta și prin faptul că a fost și plătit conform contractului.

Contestatoarea susține că prin inspecția fiscală efectuată nu s-a demonstrat că firma X X din Marea Britanie nu a onorat contractul cu ea, mai ales că s-a recunoscut că acest contract reprezintă voința juridică a părților și că sunt insuficiente documente pentru justificarea “deductibilității” cheltuielilor aferente acestuia.

1.c. Referitor la baza impozabilă stabilită suplimentar în sumă de .X./ lei

Societatea a înregistrat în contul 628 suma de .X./ lei reprezentând cheltuieli cu activități de consultanță contabilă și financiară și ulterior de audit intern efectuate de S.C. .X./ S.R.L. Potrivit constatărilor efectuate în timpul inspecției fiscale, în perioada ianuarie – mai 2005, octombrie –decembrie 2005 și noiembrie – decembrie 2007, prestatorul nu a întocmit rapoarte de lucru sau orice alte documente din care să rezulte realitatea și necesitatea serviciilor efectuate în contul beneficiarului.

Prin contestație, societatea susține că S.C. .X./ S.R.L. a efectuat verificări, prin sondaj ale înregistrărilor contabile și ale documentelor financiar contabile, la perioade de timp convenite, iar în măsura în care constatau neconformități sau greșeli, împreună cu salariații lucrau pentru conformizarea acestora. În legătură cu constatarea inspecției privind rapoartele de activitate întocmite de prestator care au fost întocmite pe perioade de timp de 6 luni până la un an, în condițiile în care acesta a întocmit facturi lunar, contestatoarea afirmă că nu există prevederi contractuale care să stipuleze periodicitatea acestor rapoarte în timp ce prevederile contractuale referitoare la onorariu stipulează un onorariu lunar.

Cu privire la conținutul rapoartelor și neconformitatea lor cu prevederile contractuale, societatea susține că această constatare este discutabilă în măsura în care părțile au înțeles să considere suficiente ca fiind documente justificative pentru cheltuielile cu serviciile prestate.

1.d. Referitor la baza impozabilă stabilită suplimentar în sumă de .X./ lei

În calitate de beneficiar, S.C. .X. .X. S.A. a încheiat cu S.C. .X./ S.R.L., în calitate de prestator, un contract de prestări servicii reprezentând efectuarea de consultanță contabilă și financiară care constă în opinii profesionale privind probleme legate de înregistrările contabile și tratamentul contabil al operațiunilor desfășurate, activități de monitorizare și predicție a obligațiilor fiscale, certificarea bilanțului și contului de profit și pierdere, etc.

Societatea susține că, în ceea ce privește constatarea efectuată de inspecția fiscală, cu privire la oportunitatea contractării serviciilor respective, în sensul că acestea nu ar fi fost în beneficiul său, nu este întemeiată deoarece prestatorul a oferit suport atât compartimentului juridic, cât și managementului societății.

În ceea ce privește oportunitatea și eficacitatea deciziei manageriale de contractare a serviciilor efectuate de S.C. .X./ S.R.L., S.C. .X. .X. S.A. susține că datorită modificărilor sistemului legislativ și fiscal a înțeles să contracteze astfel de servicii specifice care să asigure o imagine clară și fidelă a cadrului legislativ și care să susțină managementul societății.

1.e. Referitor la baza impozabilă stabilită suplimentar în sumă de .X./ lei

S.C. .X. .X. S.A. în calitate de beneficiar, a încheiat cu S.C. X S.R.L., în calitate de consultant un contract pentru servicii de consultanță în scopul obținerii unor finanțări nerambursabile pentru dezvoltarea afacerii, cazul în speță proiectul "Modernizarea tipografiei prin achiziția de echipamente performante". Consultantul a întocmit studiul de fezabilitate privind proiectul menționat și a emis factura nr. .X./07.10.2008 aferentă contravalorii serviciilor prestate în valoare de .X./ lei.

Societatea a considerat aceste cheltuieli deductibile, având în vedere prevederile art.21 alin.2 lit.j) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile pct.74 din O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

1.f. Referitor la baza impozabilă stabilită suplimentar în sumă de .X./ lei

S.C. .X. .X. S.A., în calitate de beneficiar, a încheiat contracte de prestări servicii cu un număr de 7 societăți ai căror administratori sunt și angajați ai acesteia. Astfel, societatea a înregistrat în contul 628 cheltuieli cu serviciile în

sumă totală de .X./ lei efectuate de următoarele societăți: S.C. .X./ S.R.L., S.C. .X./ – G..X./ S.R.L., S.C. .X./ S.R.L., S.C. .X./ .X./ S.R.L., .X./, S.C. .X./ S.R.L., S.C. .X./ S.R.L.. Referitor la obiectul contractelor în cazul celor 7 societăți, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste prestări au fost efectuate de angajați care au în unele cazuri și calitatea de administratori ai societății, considerându-se astfel că societatea contestatoare nu poate justifica necesitatea prestării acestor servicii în scopul desfășurării activității proprii.

Societatea susține că prestatorii au întocmit rapoarte de activitate și facturi fiscale în conformitate cu prevederile contractuale și cele legale.

1.g. Referitor la baza impozabilă stabilită suplimentar în sumă de .X./ lei

Potrivit contractului încheiat de S.C. .X. .X. S.A. cu S.C. .X./ .X./ S.A. s-a solicitat întocmirea unui “raport de monitorizare” cu privire la lucrările de investiții efectuate de societatea contestatoare la obiectivele “hala de producție și atelierul de întreținere”, raport care s-a concretizat într-o evaluare tehnică care a constatat diferențe semnificative între valoarea investițiilor înregistrate în contabilitatea societății și cele stabilite potrivit estimării efectuate pe baza de calcule în evaluarea tehnică, respectiv stabilirea unei diferențe nejustificată în plus de .X./ lei în cazul investiției hala de producție și a unei diferențe nejustificată în plus de .X./ lei în cazul investiției atelier de întreținere. În cazul diferențelor privind investițiile efectuate care nu au fost justificate în sumă de .X./ lei, constatatoarea consideră că în mod eronat organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile cu amortizarea înregistrate în contabilitate în sumă de .X./ lei ca fiind nedeductibile fiscal deoarece sunt aferente unui activ corporal amortizabil, amortizarea fiind calculată prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a lor și nu poate ține seama de o opinie exprimată pe baza unui raport.

1.h. Referitor la exporturile efectuate de S.C. .X. .X. S.A.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au stabilit pe baza unor declarații vamale de export că nu a înregistrat în evidența contabilă corect aceste declarații și a diminuat în acest mod veniturile și implicit impozitul pe profit, fără a avea în vedere că societatea procedează la estimarea drepturilor vamale aferente fiecărui export care ajută deciziei manageriale privind costurile de export. Ulterior, după ce decizia managerială este luată, societatea susține că urma să contacteze un comisionar vamal care să completeze declarațiile vamale de export și îndeplinească toate formalitățile vamale.

S.C. .X. .X. S.A. consideră că în mod eronat organele de inspecție fiscală au reținut în baza unor drafturi că societatea nu a evidențiat vânzările la export și a diminuat veniturile impozabile, înțelegând astfel să solicite

reconsiderarea reîntregirii veniturilor impozabile ale societății cu așa zise exporturi neînregistrate.

2. Cu privire la TVA

Baza impozabilă stabilită suplimentar : .X./ lei

Impozit stabilit suplimentar : .X./ lei

Majorările de întârziere aferente: .X./ lei.

În cazul TVA stabilit suplimentar au fost constatate următoarele:

1) S.C. .X. .X. S.A. a dedus în mod eronat TVA în sumă de .X./ lei în baza facturii nr. .X./07.10.2008 emisă de SC GEA .X./ & .X./ S.R.L.

2) S.C. .X. .X. S.A. a dedus în mod nejustificat TVA în sumă de .X./ lei aferentă unor prestări de servicii pentru care nu s-au prezentat documente justificative respectiv situații de lucrări, rapoarte de lucru, fapt ce a determinat diminuarea TVA deductibilă.

Societatea susține că aceste servicii au fost prestate de persoane impozabile și au fost achiziționate și utilizate în scopul desfășurării de operațiuni taxabile, societatea deținând facturi legal întocmite. Prin urmare, societatea solicită admiterea ca deductibilă a TVA aferentă prestărilor de servicii în condițiile în care așa cum s-a afirmat, societatea deține factura legal întocmită, înțelegând astfel să conteste suma de .X./ lei reprezentând diferența baza impozabilă stabilită suplimentar.

3. Cu privire la impozitul pe veniturile din salarii

Baza impozabilă stabilită suplimentar : .X./ lei

Impozit stabilit suplimentar : .X./ lei

Majorările de întârziere aferente: .X./ lei.

3.a) Contestatoarea a acordat în favoarea angajaților bunuri în natură (masă caldă) în condițiile în care acestia au beneficiat și de tichete de masă, în valoare de .X./ lei.

Societatea susține că pentru asigurarea acțiunilor de protocol a încheiat un contract de tip catering cu o firmă specializată pentru care în perioada 2005-2009 a primit facturi în valoare totală de .X./ lei. *Totodată, în cadrul contractelor de muncă încheiate cu angajații nu s-a prevăzut obligația ca societatea să asigure o masă caldă, societatea considerând cheltuielile efectuate de natura cheltuielilor de protocol pe care le-a avut în vedere la calculul profitului impozabil.*

3.b) S.C. .X. .X. S.A. a încheiat cu un număr de cinci persoane fizice autorizate contracte de prestări servicii acestea îndeplinând simultan și calitatea de angajați ai societății, inspecția efectuată constatând că aceste persoane fizice prestează în fapt același tip de activitate și utilizează baza materială a angajatorului, fapt pentru care aceste venituri au fost încadrate de organele de inspecție fiscală ca fiind de natură salarială în condițiile în care persoanele în cauză beneficiază pentru calitatea de angajați de retribuții mult mai mici decât sumele primite în baza contractelor încheiate pentru desfășurarea de activități independente.

Societatea susține că pentru sumele plătite prestatorilor persoane fizice obligația calculării și reținerii revine în fapt acestora deoarece reprezintă venituri din profesii liberale. Totodată, contestatoarea mai susține ca argument faptul că veniturile din salarii sunt definite ca fiind toate sumele bănești și în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract, iar contestatoarea a plătit unele sume bănești unor persoane fizice autorizate în baza contractelor de prestări servicii.

Stabilirea impozitului în sarcina societății este considerată de aceasta ca fiind neîntemeiată având în vedere că sumele plătite către persoanele fizice autorizate nu se regăsesc în baza impozabilă iar pentru sumele achitate cu titlu de salarii societatea a reținut și virat impozitul datorat.

4.Cu privire la contribuția de asigurări sociale datorată de angajator

Baza impozabilă stabilită suplimentar : .X./ lei

Impozit stabilit suplimentar : .X./ lei

Majorările de întârziere aferente: .X./ lei.

4.a) Contestatoarea a acordat în perioada 01.01.2008-30.06.2009, în favoarea angajaților bunuri în natură (masă caldă) în condițiile în care acestia au beneficiat și de tichete de masă, în valoare de .X./ lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în mod eronat aceste avantaje în contul de cheltuieli 604 “cheltuieli materiale” și contul 623 “cheltuieli de protocol” și nu în contul 641 “cheltuieli privind remunerațiile datorate”, fapt ce a determinat necalcularea contribuției de asigurări sociale datorată de angajator.

Societatea susține că pentru asigurarea acțiunilor de protocol a încheiat un contract de tip catering cu o firmă specializată pentru care în perioada 2005-2009 a primit facturi în valoare totală de .X./ lei. Totodată, în cadrul contractelor de muncă încheiate cu angajații nu s-a prevăzut obligația ca societatea să asigure o masă caldă, societatea considerând cheltuielile efectuate

de natura cheltuielilor de protocol pe care le-a avut în vedere la calculul profitului impozabil.

4.b) S.C. .X. .X. S.A. a încheiat cu un număr de cinci persoane fizice autorizate contracte de prestări servicii acestea îndeplinând simultan și calitatea de angajați ai societății. În perioada respectivă, societatea a achitat suma de .X./ lei care a fost eronat înregistrată de societate în contul 628 „ cheltuieli privind prestări de servicii „ și nu în contul” cheltuieli privind remunerațiile datorate” fapt ce a determinat necalcularea contribuției de asigurări sociale datorată de angajator.

Contestatoarea susține că stabilirea acestei obligații în sarcina sa o consideră ca neîntemeiată având în vedere că sumele plătite către persoanele fizice autorizate nu se regăsesc în baza impozabilă iar pentru sumele achitate cu titlu de salarii, societatea a reținut și virat contribuția de asigurări sociale datorată de angajator.

5.Cu privire la contribuția de asigurări sociale reținută de la asigurați

Baza impozabilă stabilită suplimentar : .X./ lei

Impozit stabilit suplimentar : .X./ lei

Majorările de întârziere aferente: .X./ lei.

5.a) Contestatoarea a acordat în perioada 01.01.2008-30.06.2009, în favoarea angajaților bunuri în natură (masă caldă) în condițiile în care acestia au beneficiat și de tichete de masă, în valoare de .X./ lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în mod eronat aceste avantaje în contul de cheltuieli 604 “cheltuieli materiale” și contul 623 “cheltuieli de protocol” și nu în contul 641 “cheltuieli privind remunerațiile datorate”, fapt ce a determinat necalcularea contribuției de asigurări sociale reținută de la asigurați.

Societatea susține că pentru asigurarea acțiunilor de protocol a încheiat un contract de tip catering cu o firmă specializată pentru care în perioada 2005-2009 a primit facturi în valoare totală de .X./ lei. Totodată, în cadrul contractelor de muncă încheiate cu angajații nu s-a prevăzut obligația ca societatea să asigure o masă caldă, societatea considerând cheltuielile efectuate de natura cheltuielilor de protocol pe care le-a avut în vedere la calculul profitului impozabil.

5.b) S.C. .X. .X. S.A. a încheiat cu un număr de cinci persoane fizice autorizate contracte de prestări servicii acestea îndeplinând simultan și calitatea de angajați ai societății. În perioada respectivă, societatea a achitat suma de .X./ lei care a fost eronat înregistrată de societate în contul 628 „ cheltuieli privind

prestări de servicii „ și nu în contul” cheltuieli privind remunerațiile datorate” fapt ce a determinat necalcularea contribuției de asigurări sociale reținută de la asigurați.

Contestatoarea susține că stabilirea acestei obligații în sarcina sa o consideră ca neîntemeiată având în vedere că sumele plătite către persoanele fizice autorizate nu se regăsesc în baza impozabilă iar pentru sumele achitate cu titlu de salarii, societatea a reținut și virat contribuția de asigurări sociale reținută de la asigurați.

6. Cu privire la contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator

Baza impozabilă stabilită suplimentar : .X./ lei

Impozit stabilit suplimentar : .X./ lei

Majorările de întârziere aferente: .X./ lei.

6.a) Contestatoarea a acordat în perioada 01.01.2008-30.06.2009, în favoarea angajaților bunuri în natură (masă caldă) în condițiile în care acestia au beneficiat și de tichete de masă, în valoare de .X./ lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în mod eronat aceste avantaje în contul de cheltuieli 604 “cheltuieli materiale” și contul 623 “cheltuieli de protocol” și nu în contul 641 “cheltuieli privind remunerațiile datorate”, fapt ce a determinat necalcularea contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator.

Societatea susține că pentru asigurarea acțiunilor de protocol a încheiat un contract de tip catering cu o firmă specializată pentru care în perioada 2005-2009 a primit facturi în valoare totală de .X./ lei. Totodată, în cadrul contractelor de muncă încheiate cu angajații nu s-a prevăzut obligația ca societatea să asigure o masă caldă, societatea considerând cheltuielile efectuate de natura cheltuielilor de protocol pe care le-a avut în vedere la calculul profitului impozabil.

6.b) S.C. .X. .X. S.A. a încheiat cu un număr de cinci persoane fizice autorizate contracte de prestări servicii acestea îndeplinând simultan și calitatea de angajați ai societății. În perioada respectivă, societatea a achitat suma de .X./ lei care a fost eronat înregistrată de societate în contul 628 „ cheltuieli privind prestări de servicii „ și nu în contul” cheltuieli privind remunerațiile datorate” fapt ce a determinat necalcularea contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator.

Contestatoarea susține că stabilirea acestei obligații în sarcina sa o consideră ca neîntemeiată având în vedere că sumele plătite către persoanele fizice autorizate nu se regăsesc în baza impozabilă iar pentru sumele achitate cu titlu de salarii, societatea a reținut și virat contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator.

7. Cu privire la contribuția de asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați

Baza impozabilă stabilită suplimentar : .X./ lei

Impozit stabilit suplimentar : .X./ lei

Majorările de întârziere aferente: .X./ lei.

7.a) Contestatoarea a acordat în perioada 01.01.2008-30.06.2009, în favoarea angajaților bunuri în natură (masă caldă) în condițiile în care aceștia au beneficiat și de tichete de masă, în valoare de .X./ lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în mod eronat aceste avantaje în contul de cheltuieli 604 "cheltuieli materiale" și contul 623 "cheltuieli de protocol" și nu în contul 641 "cheltuieli privind remunerațiile datorate", fapt ce a determinat necalcularea contribuției de asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați.

Societatea susține că pentru asigurarea acțiunilor de protocol a încheiat un contract de tip catering cu o firmă specializată pentru care în perioada 2005-2009 a primit facturi în valoare totală de .X./ lei. Totodată, în cadrul contractelor de muncă încheiate cu angajații nu s-a prevăzut obligația ca societatea să asigure o masă caldă, societatea considerând cheltuielile efectuate de natura cheltuielilor de protocol pe care le-a avut în vedere la calculul profitului impozabil.

7.b) S.C. .X. .X. S.A. a încheiat cu un număr de cinci persoane fizice autorizate contracte de prestări servicii acestea îndeplinând simultan și calitatea de angajați ai societății. În perioada respectivă, societatea a achitat suma de .X./ lei care a fost eronat înregistrată de societate în contul 628 „ cheltuieli privind prestări de servicii „ și nu în contul” cheltuieli privind remunerațiile datorate” fapt ce a determinat necalcularea contribuției de asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați.

Contestatoarea susține că stabilirea acestei obligații în sarcina sa o consideră ca neîntemeiată având în vedere că sumele plătite către persoanele fizice autorizate nu se regăsesc în baza impozabilă iar pentru sumele achitate cu titlu de salarii, societatea a reținut și virat contribuția de asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați.

8. Cu privire la contribuția asigurări de somaj datorată de angajator

Baza impozabilă stabilită suplimentar : .X./ lei

Impozit stabilit suplimentar : .X./ lei

Majorările de întârziere aferente: .X./lei.

8.a) Contestatoarea a acordat în perioada 01.01.2008-30.06.2009, în favoarea angajaților bunuri în natură (masă caldă) în condițiile în care acestia au beneficiat și de tichete de masă, în valoare de .X./ lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în mod eronat aceste avantaje în contul de cheltuieli 604 “cheltuieli materiale” și contul 623 “cheltuieli de protocol” și nu în contul 641 “cheltuieli privind remunerațiile datorate”, fapt ce a determinat necalcularea contribuției la fondul de somaj datorată de angajator.

Societatea susține că pentru asigurarea acțiunilor de protocol a încheiat un contract de tip catering cu o firmă specializată pentru care în perioada 2005-2009 a primit facturi în valoare totală de .X./ lei. Totodată, în cadrul contractelor de muncă încheiate cu angajații nu s-a prevăzut obligația ca societatea să asigure o masă caldă, societatea considerând cheltuielile efectuate de natura cheltuielilor de protocol pe care le-a avut în vedere la calculul profitului impozabil.

8.b) S.C. .X. .X. S.A. a încheiat cu un număr de cinci persoane fizice autorizate contracte de prestări servicii acestea îndeplinind simultan și calitatea de angajați ai societății. În perioada respectivă, societatea a achitat suma de .X./ lei care a fost eronat înregistrată de societate în contul 628 „ cheltuieli privind prestări de servicii „ și nu în contul” cheltuieli privind remunerațiile datorate” fapt ce a determinat necalcularea contribuției la fondul de somaj datorată de angajator.

Contestatoarea susține că stabilirea acestei obligații în sarcina sa o consideră ca neîntemeiată având în vedere că sumele plătite către persoanele fizice autorizate nu se regăsesc în baza impozabilă iar pentru sumele achitate cu titlu de salarii, societatea a reținut și virat contribuția la fondul de somaj datorată de angajator.

9. Cu privire la contribuția asigurării de somaj reținută de la asigurați

Baza impozabilă stabilită suplimentar : .X./ lei

Impozit stabilit suplimentar : .X./ lei

Majorările de întârziere aferente: .X./ lei.

9.a) Contestatoarea a acordat în perioada 01.01.2008-30.06.2009, în favoarea angajaților bunuri în natură (masă caldă) în condițiile în care acestia au beneficiat și de tichete de masă, în valoare de .X./ lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în mod eronat aceste avantaje în contul de cheltuieli 604 “cheltuieli materiale” și contul 623 “cheltuieli de protocol” și nu în contul 641 “cheltuieli privind remunerațiile datorate”, fapt ce a determinat necalcularea contribuției la fondul de somaj reținută de la asigurați.

Societatea susține că pentru asigurarea acțiunilor de protocol a încheiat un contract de tip catering cu o firmă specializată pentru care în perioada 2005-2009 a primit facturi în valoare totală de .X./ lei. Totodată, în cadrul contractelor de muncă încheiate cu angajații nu s-a prevăzut obligația ca societatea să asigure o masă caldă, societatea considerând cheltuielile efectuate de natura cheltuielilor de protocol pe care le-a avut în vedere la calculul profitului impozabil.

9.b) S.C. .X. .X. S.A. a încheiat cu un număr de cinci persoane fizice autorizate contracte de prestări servicii acestea îndeplinând simultan și calitatea de angajați ai societății. În perioada respectivă, societatea a achitat suma de .X./ lei care a fost eronat înregistrată de societate în contul 628 „ cheltuieli privind prestări de servicii „ și nu în contul” cheltuieli privind remunerațiile datorate” fapt ce a determinat necalcularea contribuției la fondul de somaj reținută de la asigurați.

Contestatoarea susține că stabilirea acestei obligații în sarcina sa o consideră ca neîntemeiată având în vedere că sumele plătite către persoanele fizice autorizate nu se regăsesc în baza impozabilă iar pentru sumele achitate cu titlu de salarii, societatea a reținut și virat contribuția la fondul de somaj reținută de la asigurați.

10. Cu privire la contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator

Baza impozabilă stabilită suplimentar : .X./ lei

Impozit stabilit suplimentar : .X./ lei

Majorările de întârziere aferente: .X./ lei.

10.a) Contestatoarea a acordat în perioada 01.01.2008-30.06.2009, în favoarea angajaților bunuri în natură (masă caldă) în condițiile în care acestia au beneficiat și de tichete de masă, în valoare de .X./ lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în mod eronat aceste avantaje în contul de cheltuieli 604 “cheltuieli materiale” și contul 623 “cheltuieli de protocol” și nu în contul 641 “cheltuieli privind remunerațiile datorate”, fapt ce a determinat necalcularea contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator.

Societatea susține că pentru asigurarea acțiunilor de protocol a încheiat un contract de tip catering cu o firmă specializată pentru care în perioada 2005-2009 a primit facturi în valoare totală de .X./ lei. Totodată, în cadrul contractelor de muncă încheiate cu angajații nu s-a prevăzut obligația ca societatea să asigure o masă caldă, societatea considerând cheltuielile efectuate de natura cheltuielilor de protocol pe care le-a avut în vedere la calculul profitului impozabil.

10.b) S.C. .X. .X. S.A. a încheiat cu un număr de cinci persoane fizice autorizate contracte de prestări servicii acestea îndeplinând simultan și calitatea de angajați ai societății. În perioada respectivă, societatea a achitat suma de .X./ lei care a fost eronat înregistrată de societate în contul 628 „ cheltuieli privind prestări de servicii „ și nu în contul” cheltuieli privind remunerațiile datorate” fapt ce a determinat necalcularea contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator.

Contestatoarea susține că stabilirea acestei obligații în sarcina sa o consideră ca neîntemeiată având în vedere că sumele plătite către persoanele fizice autorizate nu se regăsesc în baza impozabilă iar pentru sumele achitate cu titlu de salarii, societatea a reținut și virat contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator.

11. Cu privire la contribuția pentru concedii și indemnizații datorate de persoanele aflate în incapacitate de muncă din cauza de accident de muncă sau boală profesională datorată de angajator

Baza impozabilă stabilită suplimentar : .X./ lei

Impozit stabilit suplimentar : .X./ lei

Majorările de întârziere aferente: .X./ lei.

11.a) Contestatoarea a acordat în perioada 01.01.2008-30.06.2009, în favoarea angajaților bunuri în natură (masă caldă) în condițiile în care acestia au beneficiat și de tichete de masă, în valoare de .X./ lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în mod eronat aceste avantaje în contul de cheltuieli 604 “cheltuieli materiale” și contul 623 “cheltuieli de protocol” și nu în contul 641 “cheltuieli privind remunerațiile datorate”, fapt ce a determinat necalcularea contribuției pentru concedii și indemnizații datorate de persoanele aflate în incapacitate de muncă din cauza de accident de muncă sau boală profesională datorată de angajator.

Societatea susține că pentru asigurarea acțiunilor de protocol a încheiat un contract de tip catering cu o firmă specializată pentru care în perioada 2005-2009 a primit facturi în valoare totală de .X./ lei. Totodată, în cadrul contractelor de muncă încheiate cu angajații nu s-a prevăzut obligația ca societatea să asigure o masă caldă, societatea considerând cheltuielile efectuate de natura cheltuielilor de protocol pe care le-a avut în vedere la calculul profitului impozabil.

11.b) S.C. .X. .X. S.A. a încheiat cu un număr de cinci persoane fizice autorizate contracte de prestări servicii acestea îndeplinând simultan și calitatea de angajați ai societății. În perioada respectivă, societatea a achitat suma de .X./ lei care a fost eronat înregistrată de societate în contul 628 „ cheltuieli

privind prestări de servicii „ și nu în contul” cheltuieli privind remunerațiile datorate” fapt ce a determinat necalcularea contribuției pentru concedii și indemnizații datorate de persoanele aflate în incapacitate de muncă din cauza de accident de muncă sau boală profesională datorată de angajator.

Contestatoarea susține că stabilirea acestei obligații în sarcina sa o consideră ca neîntemeiată având în vedere că sumele plătite către persoanele fizice autorizate nu se regăsesc în baza impozabilă iar pentru sumele achitate cu titlu de salarii, societatea a reținut și virat contribuția pentru concedii și indemnizații datorate de persoanele aflate în incapacitate de muncă din cauza de accident de muncă sau boală profesională datorată de angajator.

12. Cu privire la impozitul pe veniturile din activități independente

Baza impozabilă stabilită suplimentar : .X./ lei

Impozit stabilit suplimentar : .X./ lei

Majorările de întârziere aferente: .X./ lei.

S.C. .X. .X. S.A. având calitatea de beneficiar a încheiat cu Compania Națională .X./ Română (.X./) în calitate de prestator convenția – cadru nr..X./x/20.01.2005 și acte adiționale.

Beneficiarul S.C. .X. .X. S.A., potrivit actelor adiționale nr.4,6,8, se obliga să achite distribuitorului .X./, în vederea distribuirii de pliante publicitare către diverși destinatari, suma totală de .X./ lei cu obligația din partea beneficiarului de a încheia convenții civile de prestări servicii cu intermediari persoane fizice, în numele și pe seama beneficiarului.

S.C. .X. .X. S.A. a plătit aceste sume distribuitorului .X./ care la rândul ei le-a plătit persoanelor cu care a încheiat convenții civile, cu mențiunea că acestea au inclus și impozitele și contribuțiile aferente veniturilor plătite persoanelor cu care au fost încheiate convenții civile.

Societatea contestatoare susține că pentru aceste venituri din activități independente, plătitorul de venit este obligat să rețină la sursă impozitul pe venit fapt care s-a întâmplat și în realitate, astfel că .X./ care avea calitatea de plătitor de venit a declarat, reținut și virat bugetului de stat impozitul pe venit cât și contribuțiile aferente, fapt certificat și de un control încrucișat la .X./.

Societatea consideră că, în mod eronat organele de inspecție fiscală au reținut în sarcina sa impozit pe veniturile din activități independente, atâta timp cât plătitorul de venit .X./ a făcut acest lucru.

În concluzie, contestatoarea susține că, deficiențele constatate de organele de inspecție fiscală înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr..X./31.05.2010 sunt total nelegale și neîntemeiate și nu au ținut cont de

temeiurile de drept aplicabile spețelor în cauză, motiv pentru care solicită anularea Deciziei de impunere nr..X./28.05.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Dispoziției de măsuri nr..X./31.05.2010.

II. Prin Decizia de impunere nr..X./28.05.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./25.05.2010, s-au stabilit obligații fiscale suplimentare datorate de S.C. .X. .X. S.A. din .X. .X., în sumă totală de .X./ lei din care :

- **.X./ lei – impozit pe profit stabilit suplimentar la inspecția fiscală;**
- **.X./ lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- **.X./ lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată;**
- **.X./ lei – majorări de întârziere aferente TVA;**
- **.X./ lei – impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;**
- **.X./ lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;**
- **.X./ lei – contribuția de asigurări sociale datorată de angajator ;**
- **.X./ lei - majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;**
- **.X./ lei – contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;**
- **.X./ lei - majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;**
- **.X./ lei – contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;**
- **.X./ lei - majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;**
- **.X./ lei – contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați ;**
- **.X./ lei - majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;**

- .X./ lei – contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator ;
- .X./ lei - majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru somaj datorată de angajator;
- .X./ lei – contribuția individuală de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați;
- .X./ lei - majorări de întârziere aferente contribuției individuală de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați;
- .X./ lei – contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator ;
- .X./ lei - majorări de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- .X./ lei – contribuția pentru concedii și indemnizații datorate de persoanele aflate în incapacitate de muncă ;
- .X./ lei - majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații datorate de persoanele aflate în incapacitate de muncă;
- .X./ lei – contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X./ lei - majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X./ lei – impozit pe veniturile din activități independente;
- .X./ lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din activități independente.

Totodată, în sarcina societății a fost stabilită măsura de diminuare a pierderii fiscale pe care o contestă, pentru suma de .X./ lei astfel: pentru anul 2007 – suma de .X./ lei, pentru anul 2008 - suma de .X./ lei, iar pentru anul 2009 - suma de .X./ lei.

Perioada pentru care s-a efectuat inspecția fiscală generală, a fost cuprinsă între 01.01.2005– 30.06.2009.

1. REFERITOR LA IMPOZITUL PE PROFIT

Verificarea a vizat perioada 01.01.2005-30.06.2009

1.a. S.C. .X. .X. S.A., în calitate de beneficiar a încheiat cu S.C. .X./ S.R.L. contractul nr..X./04.03.2005 prin care se stipulează ca obligații din partea prestatorului, executarea serviciilor de „organizare și supravegherea pentru

efectuarea lucrărilor de înfoliere manuală, inserție și alte lucrări anexe care nu pot fi autorizate în procesul de finisare pentru beneficiar” stabilindu-se că valoarea serviciilor prestate să fie lunar .X./ lei fără TVA.

Conform facturilor emise de prestator, în perioada martie 2005-august 2007 societatea a înregistrat în contul 628 "cheltuieli cu servicii" suma de .X./ lei și în contul 4426 „TVA deductibilă” suma de .X./ lei. Societatea a prezentat rapoarte de lucru care pentru perioada februarie 2005-august 2005 menționează felul și numărul de operațiuni efectuate pentru ca ulterior (perioada septembrie 2005-august 2007) în rapoarte să fie specificat numele și cantitatea (bucăți) publicațiilor. În perioada la care s-a făcut referire, serviciile efectuate în favoarea S.C. .X. .X. S.A. privind înfolierea manuală, selectarea, inserția alte lucrări anexe care nu pot fi automatizate în procesul de finisare tipografică, au fost efectuate de prestatorul S.C. .X./ S.A., conform contractelor nr..X./09.12.2004 și .X./29.12.2006 inclusiv, acte adiționale.

Organele de inspecție fiscală au stabilit în urma verificării rapoartelor de lucru întocmite de S.C. .X./ S.A., anexate la facturile emise în perioada februarie 2005-august 2005, faptul că numărul de operațiuni este diferit și nu corespunde cu numărul de operațiuni pentru care S.C. .X./ S.R.L. organizează și supraveghează lucrările de înfoliere manuală, inserție și alte lucrări anexe, aceste operațiuni fiind mult diminuate. Pentru perioada septembrie 2005- august 2007, deși se specifică și numele publicațiilor, numărul de operațiuni cuprinse în rapoartele de lucru întocmite de S.C. .X./ S.A. este diferit față de numărul operațiunilor înscrise în rapoartele întocmite de S.C. .X./ S.R.L., rezultă că operațiunile efectuate conform rapoartelor de lucru întocmite de cei doi prestatori pentru S.C. .X. .X. S.A. nu se corelează în ceea ce privește felul și numărul operațiunilor. Organele de inspecție fiscală au stabilit din analiza efectuată că nu se justifică necesitatea serviciilor prestate de S.C. .X./ S.R.L. în vederea supravegheerii efectuării lucrărilor de înfoliere manuală, acestea fiind efectuate de fapt de S.C. .X./ S.A. De precizat ar mai fi faptul că S.C. .X./ S.R.L. are ca obiect principal de activitate transportul de mărfuri, în perioada verificată efectuându-se operațiuni de transport mărfuri în favoarea S.C. .X. .X. S.A.

Societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative care să ateste legalitatea, realitatea și necesitatea operațiunilor prestate în sumă totală de .X./ lei, aceasta având implicație la stabilirea rezultatului fiscal.

1.b. În anul 2005, societatea a înregistrat în contul de cheltuieli 628 « alte cheltuieli cu serviciile executate de terți » suma de .X./ lei aferentă

contractului de consultanță înregistrat la D.G.A.M.C. .X./ sub nr. .X./11.06.2001 încheiat de S.C. .X. .X. S.A. cu .X./ .X./ .X./ .X./ .X./ din Marea Britanie (consultant).

Contractul la care se face referire are drept clauza încheierea unui contract de management cu firma .X./ .X./ din Marea Britanie la 20.04.2001, firma care încheie un contract de subscriere cu reprezentanții legali ai S.C. .X. .X. S.A. și consultantul .X./ .X./ .X./ .X./ .X./ din Marea Britanie. Scopul contractului încheiat este acela de acordare a serviciilor de consultanță, fără a se limita la planificarea managerială, strategică, restructurarea financiară, investiții, operațiuni comerciale, servicii de consultanță în domeniul marketingului și alte servicii de consultanță. Onorariul înscris în contract este în sumă de .X./ USD. Durata menționată a contractului este 2 ani, iar valoarea contractului s-a stabilit inițial la suma de .X./ USD/lună, excludiv TVA, ulterior aceasta fiind modificată începând cu data de 01.05.2005, la suma de .X./ USD/lună, prin act adițional la contractul nr.92.X./12.01.2004.

Organele de inspecție fiscală au considerat că, contractele încheiate între societățile în cauză reprezintă voința juridică a părților cu privire la prestarea serviciilor, fiind insuficiente însă pentru justificarea deductibilității cheltuielilor efectuate de societate în absența documentelor care să ateste punerea lor în executare și dovedirea necesității efectuării acestor cheltuieli.

Societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative care să ateste legalitatea, realitatea și necesitatea operațiunilor prestate în valoare de .X./ lei având implicație la stabilirea rezultatului fiscal.

1.c1. S.C. .X. .X. S.A., în calitate de beneficiar, a înregistrat în contul de cheltuieli 628 "*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*" prestări de servicii reprezentând activități de consultanță contabilă și financiară, conform contractului încheiat cu S.C. .X./ S.R.L., în calitate de prestator. Obiectul contractului nr..X./20.01.2005 (modificat la 01.02.2007 cu act adițional) prin care devine contract de prestări servicii privind activitatea de control și audit intern, îl constituie examinarea și supravegherea contabilității, întocmirea și prezentarea conturilor anuale. Consultantul "*se obligă să examineze și să supravegheze contabilitatea și bilanțul contabil al S.C. .X. .X. S.A., prin urmare să-și exprime opiniile privind modul de întocmire a acestora ... să acorde asistență lucrătorilor contabili din cadrul compartimentelor de contabilitate,... să asigure consultanță în management, regim valutar, stabilirea politicii de investiții, elaborarea metodologiei de control, sprijinirea activității biroului analiza și al altor structuri funcționale.*"

Din analiza privind efectuarea lunară de cheltuieli cu aceste servicii, conform facturilor primite, pentru perioada ianuarie – mai 2005, octombrie –

decembrie 2005 și noiembrie – decembrie 2007, organele de inspecție fiscală au stabilit, că S.C. .X./ S.R.L. nu a întocmit rapoarte de lucru sau orice alte documente din care să rezulte realitatea și necesitatea serviciilor efectuate în contul beneficiarului.

În ceea ce privește perioada verificată, referitor la conținutul rapoartelor, organele de inspecție fiscală au stabilit că acestea se limitează la enumerarea unor facturi și menționează modul de înregistrare în contabilitatea S.C. .X. .X. S.A. Mai mult, în perioada verificată, S.C. .X. .X. S.A. a beneficiat de astfel de prestări de servicii în sumă totală de .X./ lei, ca urmare a contractului încheiat cu S.C. .X./ .X./ și alte persoane, organele de inspecție fiscală stabilind că aceste prestări nu s-au dovedit a fi necesare.

1.c2. S.C. .X. .X. S.A. în calitate de beneficiar a încheiat contractul fără număr, din data de 01.10.2005, nesemnat cu S.C. .X./ S.R.L. în calitate de prestator, părțile contractante convenind asupra efectuării de consultanță contabilă și financiară care constă în opinii profesionale cu privire la problemele legate de: înregistrările contabile și tratamentul contabil al operațiunilor desfășurate de beneficiar, posibilități de monitorizare și predicție a obligațiilor fiscale și de optimizare fiscală a activității, structurilor înregistrărilor contabile cu scopul furnizării de informații utile managementului, verificarea realității și conformității cu legislația înregistrărilor contabile a beneficiarului, certificarea bilanțului și contului de profit și pierdere, întocmirea unui raport care să explice și certifice datele din documentele financiar-contabile, în perioada verificată, societatea înregistrând cheltuieli cu serviciile prestate în sumă totală de .X./ lei.

În ce privește durata contractului se precizează că aceasta se prelungește automat de la data încheierii 01.10.2005 dacă nici una din părți nu notifică astfel iar valoarea contractului s-a stabilit pentru fiecare lună în parte la sumă de .X./ Euro, valoare care nu include TVA.

Mai mult, întocmirea bilanțului și a contului de profit și pierdere este efectuată de contabilul șef al S.C. .X. .X. S.A., certificarea de o altă societate autorizată nefiind necesară întrucât societatea are organizat distinct compartiment financiar-contabil. *Față de cele menționate, societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documentele justificative care să ateste legalitatea, realitatea și necesitatea operațiunilor prestate în sumă totală de .X./ lei (.X./ lei + .X./ lei) având implicație la stabilirea rezultatului fiscal al societății.*

1.d. Potrivit contractului de consultanță nr. .X./26.09.2008 încheiat de S.C. .X. .X. S.A., în calitate de beneficiar și GEA .X./ & .X./ S.A., în calitate de consultant, societatea contestatoare beneficia de servicii de consultanță oferite de

consultant în sensul obținerii unor finanțări nerambursabile pentru dezvoltarea propriei afaceri, urmând ca proiectul dezvoltat de consultant să facă obiectul unei cereri de finanțare privind „*un sistem inovativ și eco-eficient de producție*” . Conform clauzelor contractuale, la obiectul contractului se menționează „consultantul este de acord să presteze o serie de servicii în scopul pregătirii pentru beneficiar a documentației necesare pentru obținerea de către aceasta a unei finanțări nerambursabilă pentru proiectul ”modernizarea tipografiei prin achiziția de echipamente performante”.

Obiectul contractului se va realiza etapizat astfel: elaborarea studiului de fezabilitate și integrarea documentelor și a eventualelor avize asociate obținute de beneficiar, întocmirea dosarului de aplicare și depunere a acestuia pentru finanțare nerambursabile și monitorizarea implementării proiectului și elaborarea documentației de decontare.

Onorariul contractului reprezintă 5% din valoarea estimativă a finanțării nerambursabile pe care o va obține beneficiarul în urma serviciilor prestate de consultant adică .X./ Euro, suma plătitibilă în trei tranșe. Urmare încheierii contractului, consultantul a întocmit studiu de fezabilitate „modernizări tipografice prin achiziție de echipamente performante”, fapt pentru care consultantul a emis factura nr..X./07.10.2008 în valoare totală de .X./ lei din care valoarea serviciilor este de .X./ lei și TVA aferentă de .X./ lei, înregistrate de societate în mod eronat în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” și în contul 4426 „TVA deductibilă”.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că finanțarea nerambursabilă era în măsură să se acorde cu prioritate proiectelor pentru IMM-uri, iar documentația pentru obținerea finanțării nu a fost depusă, societatea nu a beneficiat de finanțarea respectivă. Pe acest motiv, organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile în sumă de .X./ lei ca fiind nedeductibile fiscal.

1.e. Cu ocazia inspecției fiscale parțiale efectuate conform raportului de inspecție fiscală încheiat de D.G.A.M.C. nr..X./29.12.2008 s-a constatat că, în unele cazuri, pentru serviciile prestate în favoarea sa (chirii, utilități, investiții în curs) S.C. .X. .X. S.A. a dedus în mod nejustificat TVA având la bază ca documente justificative facturile fiscale, fără a prezenta contracte și alte documente în funcție de serviciile prestate care să justifice realitatea, legalitatea și necesitatea acestor servicii (devize, rapoarte de lucru, situații de lucrări). Prestările de servicii la care se face referire totalizează suma de .X./ lei, din care, o parte în sumă totală de .X./ lei a fost înregistrată în conturi de cheltuieli, iar diferența de .X./ lei a fost înregistrată în contul imobilizări, societatea evidențiind în perioada verificată în contul cheltuielilor cu amortizarea suma totală de .X./ lei.

Societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative care să ateste legalitatea și realitatea operațiunilor prestate și să justifice înregistrarea cheltuielilor în sumă totală de .X./ lei(.X./ + .X./) având implicație la stabilirea rezultatului fiscal.

1.f1. În baza o.p. nr. .X./18.12.2008, S.C. .X. .X. S.A. a achitat în favoarea Companiei Naționale .X./ .X./ și a înregistrat în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma de .X./ RON fără a prezenta documente justificative, respectiv factura întocmită.

Pentru lămurirea situației de fapt, echipa de inspecție fiscală a efectuat un control încrucișat la .X./ având drept scop clarificarea acestui aspect. Din controlul încrucișat efectuat, în urma căruia a fost întocmit Procesul verbal nr. .X./06.05.2010, a rezultat că .X./ nu a emis factură pentru suma de .X./ RON, suma fiind înregistrată în contul 462.09.01 „creditori diverși”, iar în luna septembrie 2009 a fost transferată către sucursala „Casa de expediții” prin contul 481 „decontări interne”. În luna octombrie 2009, Casa de expediții din cadrul .X./ a înregistrat suma respectivă în creditul contului 411 „Clienți” analitic .X. .X. SA.

Societatea a încălcat prevederile art. 21 alin. 4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative care să ateste efectuarea operațiunii sau intrării în gestiune, cu precizarea că suma de .X./ RON a fost stornată în evidența contabilă a societății verificate în luna august din contul 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” și înregistrată în contul 401 “Furnizori”.

1.f2. În cazul contractului de închiriere spațiu publicitar nr.101.X./19.01.2007, obiectul îl constituie difuzarea de spoturi video pe monitoare amplasate în locațiile .X./ cu scopul promovării produselor și serviciilor în favoarea beneficiarului S.C. .X. .X. S.A. în valoare de .X./ lei, suma care a fost achitată în favoarea furnizorului.

S.C. .X. .X. S.A. a înregistrat în mod eronat în contul 628 „alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma de .X./ lei reprezentând avansuri acordate, iar pentru diferența de .X./ lei reprezentând expunere materiale publicitare, societatea a înregistrat în contul de cheltuieli 628 fără a prezenta documente care să justifice că serviciile au fost efectuate în favoarea sa cum ar fii: situații de lucrări, rapoarte de lucru, sau orice alte materiale corespunzătoare care să justifice că serviciile au fost prestate. În concluzie, referitor la contractul de prestări servicii respectiv, reprezentanții societății nu au pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele necesare justificării realității și legalității prestațiilor efectuate.

Societatea a înregistrat în mod nejustificat în contul de cheltuieli 628 „alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, suma de .X./ lei cu implicație la stabilirea rezultatului fiscal.

1.g. În perioada verificată, societatea a încheiat contracte de prestări servicii cu un număr de 7 firme ai căror administratori sunt și angajați ai acesteia. Astfel, societatea a înregistrat în contul 628 “*alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*” în sumă totală de .X./ lei efectuate de următoarele societăți: S.C. .X./ S.R.L., S.C. .X./ – G..X./ S.R.L., S.C. .X./ S.R.L., S.C. .X./ .X./ S.R.L., .X./, S.C. .X./ S.R.L., S.C. .X./ S.R.L.

Organele de inspecție fiscală referitor la obiectul contractelor în cazul celor 7 societăți a stabilit că aceste prestări au fost efectuate de angajați care au în unele cazuri și calitatea de administratori ai societății, considerându-se astfel că societatea contestatoare nu poate justifica necesitatea prestării acestor servicii în scopul desfășurării activității proprii. *Astfel, cheltuielile în sumă de .X./ lei au fost considerate de organele de inspecție fiscală nedeductibile fiscal.*

1.h. În perioada 2005 – 2006 S.C. .X./ .X. SA a înregistrat eronat cheltuieli de protocol în sumă de .X./ lei în contul 604 „Cheltuielile privind materialele nestocate”.

Societatea a încălcat prevederile art. 17 alin. 1) din Legea nr. 82/1991, republicată, întrucât cheltuielile de protocol au o deductibilitate limitată.

1.i. S.C. .X./ .X./ S.A. a întocmit, la solicitarea S.C. .X. .X. S.A., un raport de monitorizare cu privire la lucrările de investiții – hala de producție și atelier de întreținere. Conform evaluării tehnice efectuate s-au constatat diferențe semnificative între costurile înregistrate în contabilitatea societății și cele estimate conform raportului, respectiv pentru investiția hală de producție, o diferență în plus de .X./ lei, iar pentru atelierul de întreținere o diferență în plus de .X./ lei.

În ceea ce privește investițiile efectuate pentru atelierul de întreținere, în perioada verificată, societatea nu a calculat și nu a înregistrat cheltuieli privind amortizarea, procesul verbal de recepție și punere în funcțiune a atelierului de întreținere fiind întocmit la data de **02.10.2009**. Referitor la investiția “hala de producție” în valoare de .X./ lei, în perioada 01.01.2007-31.06.2009, societatea a înregistrat în contul de cheltuieli 681” cheltuieli privind amortizarea” suma de .X./ lei (durata de amortizare fiind de 40 de ani), procesul verbal de recepție și punere în funcțiune fiind întocmit la data de **05.09.2007**.

Pentru diferențele nejustificate în sumă totală .X./ lei, organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile în sumă de .X./ lei ca fiind cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal.

1.j. Organele de inspecție fiscală au stabilit în urma inspecției fiscale că, societatea nu a înregistrat veniturile din operațiunile de export, fapt ce a determinat diminuarea veniturilor și implicit a rezultatului financiar astfel:

- în anul 2005 cu suma totală de .X./ lei;
- în anul 2006 cu suma totală de .X./ lei.

Societatea nu a înregistrat venituri în sumă totală de .X./ diminuându-se profitul impozabil și implicit impozitul pe profit datorat.

Pentru anul 2005, organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală înregistrată de societate cu suma de .X./ lei, suma pe care inspecția fiscală a avut-o în vedere la stabilirea profitului impozabil pentru anul 2006, rezultând un impozit suplimentar pentru anul 2006 în sumă de .X./ lei. Pentru neachitarea în termen a sumei de .X./ lei, în timpul inspecției s-a procedat la calcularea de majorări de întârziere datorate până la data de 07.05.2010 în sumă totală de .X./ lei.

Stabilirea diferențelor pentru 2007 în sumă de .X./ lei au avut ca efect diminuarea pierderii fiscale declarate de societate cu această sumă.

Întrucât, pentru anul 2008 și semestrul I 2009, societatea a prezentat pierdere fiscală, organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X./ lei pentru anul 2008 și cu suma de .X./ lei pentru semestrul I 2009.

Referitor la înregistrarea în contabilitatea societății, pentru perioada verificată, a cheltuielilor de protocol, nedeductibile fiscal reprezentând “masa caldă” acordată salariaților, acestea au fost considerate de organele de inspecție fiscală ca fiind cheltuieli de natură salarială, deductibile fiscal, cu implicație la stabilirea pierderii fiscale. Pentru diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X./ lei (.X./ lei+.X./ lei + .X./ lei)., organele de inspecție fiscală au emis Dispoziția de măsuri nr. .X./31.05.2010.

2. REFERITOR LA TVA

Verificarea a vizat perioada 01.04.2008-30.06.2009

Cu privire la TVA deductibilă, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele deficiențe:

2.a) În baza contractului de consultanță nr..X./26.09.2008 încheiat de S.C. .X. .X. S.A. (beneficiar) și GEA .X./ & .X./ S.A. (consultant), societatea a

beneficiat de servicii de consultanță oferite de consultant în sensul obținerii unor finanțări nerambursabile pentru dezvoltarea propriei afaceri, urmând ca proiectul dezvoltat de consultant să facă obiectul unei cereri de finanțare privind „ un sistem inovativ și eco-eficient de producție”.

Consultantul în baza contractului a emis factura nr..X./07.10.2008 în valoare totală de .X./ lei din care TVA deductibilă în sumă de .X./ lei. Întrucât documentația pentru obținerea finanțării nu a fost depusă, finanțarea nerambursabilă fiind în măsură să se acorde cu prioritate proiectelor pentru IMM-uri, până la data încheierii raportului de inspecție fiscală, societatea nu a beneficiat de finanțarea respectivă.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că, societatea a înregistrat în mod nejustificat TVA deductibilă în sumă de .X./ lei având ca efect diminuarea TVA de plată cu aceeași sumă, încălcând prevederile art.145 alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În baza art.119 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare și prevederile Legii nr.210/2005 privind stabilirea cotei majorărilor de întârziere, cu ocazia inspecției fiscale au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X./ lei.

2.b) În perioada verificată societatea a dedus în mod nejustificat TVA în sumă totală de .X./ lei aferentă unor prestări de servicii pentru care nu a prezentat documente justificative respectiv situații de lucrări, rapoarte de lucru. Pe cale de consecință, s-a diminuat TVA deductibilă și implicit TVA de plată cu suma de .X./ lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că, societatea a înregistrat în mod nejustificat TVA deductibilă în sumă de .X./ lei având ca efect diminuarea TVA de plată cu aceeași sumă, încălcând prevederile art.145 alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În baza art.119 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare și prevederile Legii nr.210/2005 privind stabilirea cotei majorărilor de întârziere, cu ocazia prezentei inspecții au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X./ lei.

3. IMPOZITUL PE VENITURILE DIN SALARII ȘI ASIMILATE SALARIILOR

Perioada supusă verificării: 01.06.2005 – 30.06.2009

În ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor,

organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

3.1. În perioada verificată S.C. .X. .X. SA a acordat angajaților bunuri în natură (masă caldă) în condițiile în care aceștia au beneficiat de tichete de masă, în sumă totală de .X./ lei .

Potrivit prevederilor art. 55 alin. (3) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Titlul III, cu modificările și completările ulterioare, sunt considerate avantaje în natură „cazare, hrană, îmbrăcăminte, personal pentru munci casnice, precum și alte bunuri sau servicii oferite gratuit sau la un preț mai mic decât prețul pieței” și pct. 69 din Normele Metodologice de aplicare care prevăd că *“avantajele în bani și în natură sunt considerate a fi orice foloase primite de salariat de la terți sau ca urmare a prevederilor contractului individual de muncă sau a unei relații contractuale între părți, după caz”*.

Ca urmare a inspecției fiscale a rezultat că societatea a înregistrat în mod eronat aceste avantaje în sumă totală .X./ lei (pentru perioada 2005 – 2007, suma de .X./ lei, iar pentru 2008 – 2009 suma de .X./ lei) în conturile 604 “cheltuieli cu materiale nestocate” și 623 “cheltuieli protocol” și nu în contul 641 “cheltuielile privind remunerațiile datorate” fapt ce a determinat necalcularea impozitelor cu reținere la sursă, respectiv impozitul pe salarii, avantajele în natură fiind considerate drepturi de natură salarială.

3.2. În perioada verificată S.C. .X. .X. SA a încheiat cu un număr de cinci persoane fizice autorizate contracte de prestări servicii, persoane care îndeplinesc totodată și calitatea de angajați ai S.C. .X. .X. SA. Din verificarea efectuată, organele de inspecție fiscală au constatat că persoanele în cauză prestează în fapt același tip de activitate și utilizează baza materială a angajatorului, fapt pentru care aceste venituri sunt considerate venituri de natură salarială. Mai mult, în calitate de angajați la S.C. .X. .X. SA persoanele în cauză beneficiază de retribuții cu mult mai mici decât sumele primite în baza contractelor încheiate pentru efectuarea de activități independente.

În perioada verificată, în baza contractelor încheiate S.C. .X. .X. SA a achitat suma de .X./ lei, aceasta fiind înregistrată de societate în mod eronat în contul 628 „cheltuieli privind prestări de servicii” și nu în contul 641 “cheltuielile privind remunerațiile datorate”, fapt ce a determinat necalcularea impozitelor cu reținere la sursă și cele datorate de angajator pentru drepturi salarii (avantaje în natură), încălcându-se prevederile art. 55 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Titlul III, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozit pe salarii în cuantum total de .X./ lei, astfel: pentru suma de .X./ lei un impozit de .X./ lei (pentru perioada 2005 – 2007), iar pentru suma de .X./ lei (.X./ +

.X./), după reținerea contribuțiilor datorate s-a calculat un impozit pe salarii în sumă de .X./ lei (pe perioada 2008 – 2009).

În baza art. 119 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și prevederile Legii nr. 210/2005 privind stabilirea cotei majorărilor de întârziere, pentru impozitul pe salarii în sumă de .X./ lei organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă totală de .X./ lei.

3.3. În luna decembrie din anii 2006, 2007 și 2008, în unele cazuri, salariați ai S.C. .X. .X. S.A. au beneficiat de cadouri în bani oferite de angajator cu ocazia sărbătorii de Crăciun în beneficiul copiilor care la data respectivă au depășit vârsta de 18 ani, sumele acordate erau mai mari decât plafonul de x lei sau situații în care nu s-au prezentat documente justificative respectiv certificate de naștere.

Sumele astfel acordate, care totalizează .X./ lei nu au fost supuse impozitării, încălcându-se prevederile art. 55 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Titlul III, cu modificările și completările ulterioare, calculându-se în acest sens impozit pe salarii în sumă totală de .X./ lei.

În baza art. 119 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și prevederile Legii nr. 210/2005 privind stabilirea cotei majorărilor de întârziere, pentru impozitul pe salarii în sumă de .X./ lei organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă totală de .X./ lei.

4. IMPOZITUL PE VENITURILE DIN ACTIVITĂȚI INDEPENDENTE

Perioada supusă verificării: 01.06.2005 – 30.06.2009

Urmare inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că între S.C. .X. .X. S.A., în calitate de beneficiar și COMPANIA NAȚIONALĂ .X./ .X./ (.X./), în calitate de prestator, a fost încheiată convenția – cadru nr. .X./306/20.01.2005 și acte adiționale.

Potrivit actelor adiționale 4, 6 și 8 la convenția – cadru menționată, beneficiarul S.C. .X. .X. S.A. se obligă să achite distribuitorului COMPANIA NAȚIONALĂ .X./ .X./, în vederea distribuirii de pliante publicitare către diverși destinatari suma totală de .X./ lei (.X./ + .X./ + .X./), cu obligația din partea beneficiarului de a încheia convenții civile de prestări servicii cu intermediari persoane fizice, în numele și pe seama beneficiarului.

Totodată, distribuitorul va plăti în numele și pe seama beneficiarului drepturile bănești convenite intermediarilor în baza convențiilor de prestări servicii și

de asemenea, va plăti în numele și pe seama beneficiarului, impozitele cu reținere la sursă datorate de către beneficiar în baza convențiilor de prestări servicii aferente remunerației intermediarilor, respectiv va vira la stat 16% reprezentând impozit pe venit datorat de beneficiar în baza convenției civile de prestări servicii și 6,5% contribuție la Casa de asigurări de sănătate.

Conform prevederilor din actele adiționale, distribuitorul se obligă ca plata impozitelor să se efectueze în numele și pe seama beneficiarului și totodată să prezinte beneficiarului la solicitarea scrisă a acestuia statele de plată a intermediarilor pentru plățile aferente convențiilor de prestări servicii, documentele justificative, privind plata contribuțiilor la stat, precum și numele, prenumele și un număr de telefon pentru fiecare intermediar.

Din inspecția fiscală s-a constatat că suma totală de .X./ lei a fost înregistrată de societate în contul 628 „cheltuieli privind prestări de servicii” fără a prezenta documente justificative întocmite în acest sens.

Ca urmare a celor menționate, pentru a justifica efectuarea cheltuielilor, deși organele de inspecție au solicitat societății verificate documentele: convențiile încheiate cu intermediari, state de plată, dovada achitării obligațiilor datorate la buget, acestea nu au fost prezentate.

Pentru lămurirea situației de fapt, prin adresele înregistrate la D.G.A.M.C. sub nr. .X./19.04.2010 și nr. .X./29.04.2010 echipa de inspecție fiscală a solicitat efectuarea unui control încrucișat la .X./, având drept scop clarificarea unor aspecte privind actele adiționale nr. 4, 6 și 8 la convenția cadru nr. .X./306/20.01.2010.

Din controlul încrucișat efectuat la .X./, conform procesului verbal înregistrat la D.G.A.M.C. sub nr. .X./06.05.2010 a rezultat că .X./ a înregistrat în contabilitate încasarea sumei de .X./ lei de la S.C. .X. .X. S.A. în creditul contului 462 „creditori diverși”. Din această sumă, sucursale ale companiei, au reținut impozitul pe venit și contribuția pe asigurări de sănătate asigurați, iar suma netă rămasă a fost achitată către prestatori. De asemenea, sumele reținute cu titlu de impozit pe venit și contribuția de asigurări de sănătate pentru asigurați au fost achitate și declarate de .X./ prin Declarația cod 100.

Potrivit celor menționate în convenția civilă de prestări servicii, convenția încheiată prin mandatarul .X./ între S.C. .X. .X. S.A., în calitate de beneficiar și un intermediar (prestator) a rezultat că obiectul contractului constă în prestarea de servicii (distribuirea de pliante) pentru și în interesul beneficiarului, în schimbul unei remunerații care va fi plătită prin mandatarul .X./ Contractul prevede că pentru serviciile prestate, *„beneficiarul va datora intermediarului de servicii o remunerație brută, în funcție de cantitatea de pliante publicitare*

distribuită ... Din remunerația brută, beneficiarul va reține impozitele aferente lui, în calitate de angajator, urmând ca acestea să fie vărsate la stat”.

Astfel, organele de inspecție fiscală au reținut că S.C. .X. .X. S.A. a înregistrat eronat în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma de .X./ lei acestea reprezentând în fapt drepturi de natură salarială care trebuiau înregistrate în contul 621 „cheltuieli cu colaboratori”, pentru care S.C. .X. .X. S.A. avea obligația de a înregistra impozitul pe venitul din alte surse în cotă de 16%, conform art. 79 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pe baza centralizatoarelor pe luni și subunități cu sumele brute aferente convențiilor civile, echipa de inspecție fiscală a stabilit impozit pe venit datorat de S.C. .X. .X. S.A., în sumă totală de .X./ lei, sumă ce nu a fost virată de S.C. .X. .X. S.A. care îndeplinea calitatea de plătitor/angajator, încălcându-se astfel prevederile art. 52 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Titlul III, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că „(1) *Plătitorii următoarelor venituri au obligația de a calcula, de a reține și de vira impozit prin reținere la sursă, reprezentând plăți anticipate, din veniturile plătite: ...d) venituri din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil ...*”.

În baza art. 119 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și prevederile Legii nr. 210/2005 privind stabilirea cotei majorărilor de întârziere, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă totală de .X./ lei.

În calitate de plătitor de venit, deși societatea avea obligația de a declara la termenele legale obligația bugetară, acesta nu a fost declarat, fapt pentru care societății i-a fost aplicată amenda contravențională în suma de 2.000 lei, conform prevederilor art. 219 alin. (2) lit. d) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscală au precizat că potrivit art. 110 alin (4) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare „*pentru creanțele fiscale administrate de ANAF și unitățile subordonate, organul fiscal, la cererea debitorului, va efectua îndreptarea erorilor din documentele de plată și va considera valabilă plata de la momentul efectuării acesteia, în suma și din contul debitorilor înscrise în documentul de plată, cu condiția debitării contului acestuia și a creditării unui cont bugetar*”.

În aceste condiții, deși .X./ a virat în numele sau impozitul pe salarii datorat de S.C. .X. .X. S.A., exista posibilitatea îndreptării erorilor materiale din

documentele de plată întocmite în termen de 1 an de zile, potrivit prevederilor art. 110 alin (6) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că „cererea poate fi depusă în termen de 1 an de la data plății, sub sancțiunea decăderii”.

5. CONTRIBUȚIA LA ASIGURĂRILE SOCIALE DE STAT

Perioada supusă verificării: 01.06.2005 – 30.06.2009

a) Contribuția de asigurări sociale datorate de angajator

Din verificarea efectuată au rezultat următoarele deficiente:

1) 1. În perioada 01.01.2008-30.06.2009 societatea a acordat angajaților bunuri în natura (masa caldă) în sumă totală de .X./ lei în condițiile în care aceștia au beneficiat de tichete de masa.

Potrivit prevederilor Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 91/2007 și a Ordinului ministrului muncii, familiei și egalității de șanse nr.1019/2007 prin care venitul brut realizat este definit ca fiind totalitatea veniturilor în bani sau în natură, indiferent de fondurile din care acestea se achită, baza de calcul a contribuției angajatorului reprezintă totalul veniturilor brute lunare realizate de asigurați, care constituie bază de calcul pentru contribuția de asigurări sociale.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în mod eronat aceste avantaje în sumă totală de .X./ lei în conturile 604 ”cheltuieli cu materiale nestocate” și 623 „cheltuieli protocol” și nu în contul 641”cheltuieli privind remunerațiile datorate” fapt ce a determinat necalcularea contribuției de asigurări sociale angajator.

Societatea a încheiat cu un număr de cinci persoane fizice autorizate contracte de prestări servicii, persoane care îndeplinesc totodată și calitatea de angajați ai S.C. .X. .X. S.A.

Din verificarea efectuată pe baza documentelor prezentate, contracte de prestări servicii, fișele postului (anexa la contractele de muncă) a rezultat că persoanele prestează în fapt același tip de activitate și utilizează baza materială a angajatorului, fapt pentru care aceste venituri sunt considerate venituri de natura salarială, după cum s-a prezentat detaliat la pct.III 3 din raportul de inspecție fiscală.

În perioada verificată, pe baza contractelor încheiate, societatea a achitat suma totală de .X./ lei, aceasta fiind înregistrată în mod eronat în contul 628 ”cheltuieli privind prestări de servicii” și nu în contul „641”cheltuieli privind remunerațiile datorate” fapt ce a determinat necalcularea contribuției de asigurări

sociale angajator, incalcan-du-se art.24 alin.(1) din Legea nr. 19/2000, cu modificările și completările ulterioare, prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 91/2007 și a Ordinului ministrului muncii, familiei și egalității de șanse nr. 1019/2007 prin care venitul brut realizat este definit ca fiind totalitatea veniturilor în bani sau în natură, indiferent de fondurile din care acestea se achită, baza de calcul a contribuției angajatorului reprezintă totalul veniturilor brute lunare realizate, care constituie bază de calcul pentru contribuția de asigurări sociale angajator .

Ca urmare a celor prezentate la pct.1 s-a procedat la calcularea contribuției de asigurări sociale datorate de angajator în suma totală de .X./ lei, prin aplicarea cotelor de impozitare valabile la data stabilirii obligației datorate.

În baza art. 119 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală republicat, cu modificările și completările ulterioare și prevederile Legii nr.210/2005 privind stabilirea cotei majorărilor de întârziere, cu ocazia prezentei inspecții au fost calculate dobânzi în suma totală de .X./ lei (anexa nr.37).

1)2. În luna decembrie din anii 2006, 2007 și 2008, în unele cazuri, salariații ai S.C. .X. .X. S.A. au beneficiat de cadouri în bani oferite de angajator cu ocazia sărbătorii de Crăciun în beneficiul copiilor care la data respectivă depășeau vârsta de 18 ani, sumele acordate erau mai mari decât plafonul de x lei sau nu s-au prezentat documente justificative (certificate de naștere).

Sumele acordate astfel care totalizează .X./ lei nu au fost supuse impozitării, incalcan-du-se prevederile art.24 alin.(1) din Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, ale Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 91/2007 și a Ordinului ministrului muncii, familiei și egalității de șanse nr. 1019/2007 .

Ca urmare a celor prezentate, s-a procedat la calcularea contribuției de asigurări sociale angajator în suma totală de .X./ lei ,prin aplicarea cotelor de impozitare valabile la data stabilirii obligației datorate.

În baza art. 119 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală republicat, cu modificările și completările ulterioare și prevederile Legii nr.210/2005 privind stabilirea cotei majorărilor de întârziere, cu ocazia prezentei inspecții au fost calculate dobânzi în suma totală de .X./ lei.

b) Contribuția la fondul de asigurări sociale de asigurați

Din verificarea efectuata au rezultat urmatoarele deficiente:

1)1. În perioada 01.01.2008-30.06.2009 societatea a acordat angajatilor bunuri in natura (masa calda) in suma totala de .X./ RON in conditiile in care acestia au beneficiat de tichete de masa.

Potrivit prevederilor Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 91/2007 si a Ordinului ministrului muncii, familiei și egalității de șanse nr. 1019/2007 prin care venitul brut realizat este definit ca fiind totalitatea veniturilor în bani sau în natură, indiferent de fondurile din care acestea se achită, baza de calcul a contribuției angajatorului reprezintă totalul veniturilor brute lunare realizate de asigurați, care constituie bază de calcul pentru contribuția de asigurări sociale.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în mod eronat aceste avantaje în sumă totală de .X./ lei in conturile 604 "cheltuieli cu materiale nestocate" si 623 „cheltuieli protocol” si nu in contul 641”cheltuieli privind remuneratiile datorate” fapt ce a determinat diminuarea contribuției de asigurări sociale.

Societatea a incheiat cu un numar de cinci persoane fizice autorizate contracte de prestari servicii, persoane care indeplinesc totodata si calitatea de angajati ai S.C. .X. .X. S.A.

Din verificarea efectuata pe baza documentelor prezentate: contracte de prestari servicii, fisele postului (anexa la contractele de munca) s-a constatat ca persoanele presteaza in fapt acelasi tip de activitate si utilizeaza baza materiala a angajatorului, fapt pentru care aceste venituri, sunt considerate venituri de natura salariala asa cum s-a prezentat detaliat la pct.III 3) din raportul de inspectie fiscală.

În perioada verificata, pe baza contractelor incheiate societatea a achitat suma totala de .X./ lei, aceasta fiind inregistrata in mod eronat in contul 628 "cheltuieli privind prestari de servicii" si nu in contul 641 "cheltuieli privind remuneratiile datorate" fapt ce a determinat necalcularea contribuției de asigurări sociale angajator, incalcandu-se prevederile art.23 alin.(1) din Legea nr. 19/2000, cu modificari si completari ulterioare, Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 91/2007 si Ordinul ministrului muncii, familiei și egalității de șanse nr.1019/2007 prin care venitul brut realizat este definit ca fiind totalitatea veniturilor în bani sau în natură, indiferent de fondurile din care acestea se achită, baza de calcul a contribuției asiguratorului reprezintă totalul veniturilor brute lunare realizate de asigurați, care constituie bază de calcul pentru contribuția de asigurări sociale .

Ca urmare a celor prezentate la pct.1 s-a procedat la calcularea contribuției de asigurări sociale datorata de asigurați in suma totala de .X./ lei, prin aplicarea cotelor de impozitare valabile la data stabilirii obligatie datorate.

În baza art. 119 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicat, cu modificările și completările ulterioare si prevederile Legii nr.210/2005 privind stabilirea cotei majorarilor de intarziere, cu ocazia prezentei inspectii au fost calculate dobanzi in suma totala de .X./ lei (anexa nr.37).

1) 2. În luna decembrie din anii 2006, 2007 si 2008, in unele cazuri, salariați ai S.C. .X. .X. S.A. au beneficiat de cadouri in bani oferite de angajator cu ocazia sărbătorii de Craciun in beneficiul copiilor care la data respectiva depaseau varsta de 18 ani, sumele acordate erau mai mari decat plafonul de X lei sau societatea nu a prezentat documente justificative (certificate de nastere).

Sumele acordate astfel care totalizează .X./ lei nu au fost supuse impozitării, incalcandu-se prevederile prevederilor art.23 alin.(1) din Legea nr. 19/2000, cu modificari si completari ulterioare, Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 91/2007 si a Ordinului ministrului muncii, familiei și egalității de șanse nr. 1019/2007.

Urmare deficientei constatate s-a procedat la calcularea contribuției de asigurări sociale asigurați in suma totala de .X./ lei,prin aplicarea cotelor de impozitare valabile la data stabilirii obligatie datorate.

În baza art. 119 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicat, cu modificările și completările ulterioare si prevederile Legii nr.210/2005 privind stabilirea cotei majorarilor de intarziere, cu ocazia prezentei inspectii au fost calculate penalitati in suma totala de .X./ lei.

6. CONTRIBUȚIA LA FONDUL DE ASIGURĂRI SOCIALE DE SĂNĂTATE

a) Contributia pentru asigurarile sociale de sanatate datorată de angajator :

Din verificarea efectuata au rezultat urmatoarele deficiente:

1) 1. În perioada 01.01.2008-30.06.2009 societatea a acordat angajatilor bunuri in natura (masa calda) in suma totala de .X./ lei in conditiile in care acestia au beneficiat de tichete de masa.

Potrivit prevederilor Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 91/2007 și a Ordinului ministrului muncii, familiei și egalității de șanse nr.1019/2007 prin care venitul brut realizat este definit ca fiind totalitatea veniturilor în bani sau în natură, indiferent de fondurile din care acestea se achită, baza de calcul a contribuției angajatorului reprezintă totalul veniturilor brute lunare realizate de asigurați, care constituie bază de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sanatate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în mod eronat aceste avantaje în suma totală de **.X./ RON** în conturile 604 "cheltuieli cu materiale nestocate" și 623 „cheltuieli protocol” și nu în contul „641”cheltuieli privind remuneratiile datorate” fapt ce a determinat necalcularea contribuției de asigurări sociale sanatate angajator.

Societatea a încheiat cu un număr de cinci persoane fizice autorizate contracte de prestări servicii, persoane care îndeplinesc totodată și calitatea de angajați ai S.C. .X. .X. S.A.

Cu ocazia inspecției fiscale, pe baza documentelor prezentate: contracte de prestări servicii, fișele postului (anexa la contractele de muncă) s-a constatat că persoanele prestează în fapt același tip de activitate și utilizează baza materială a angajatorului, fapt pentru care aceste venituri, sunt considerate venituri de natură salarială așa cum s-a prezentat detaliat la pct.III 3 din raportul de inspecție fiscală.

În perioada verificată, pe baza contractelor încheiate societatea a achitat suma totală de .X./ lei, aceasta fiind înregistrată de societate în mod eronat în contul 628 "cheltuieli privind prestări de servicii" și nu în contul „641”cheltuieli privind remuneratiile datorate” fapt ce a determinat necalcularea contribuției de asigurări sociale angajator, încalcându-se prevederile art.52 din O.U.G. nr. 150/2002, cu modificări și completări ulterioare, art.258 din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, Ordonanței de urgență a Guvernului nr.91/2007 și a Ordinului ministrului muncii, familiei și egalității de șanse nr. 1019/2007 prin care venitul brut realizat este definit ca fiind totalitatea veniturilor în bani sau în natură, indiferent de fondurile din care acestea se achită, baza de calcul a contribuției angajatorului reprezintă totalul veniturilor brute lunare realizate, care constituie bază de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sanatate angajator.

Urmare a celor prezentate la pct.1 s-a procedat la calcularea contribuției de asigurări sociale de sanatate datorată de angajator în suma totală de .X./ lei, prin aplicarea cotelor de impozitare valabile la data stabilirii obligației datorate.

În baza art. 119 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicat, cu modificările și completările ulterioare și prevederile Legii nr.210/2005 privind stabilirea cotei majorarilor de intarziere, cu ocazia prezentei inspectii au fost calculate dobanzi in suma totala de .X./ lei.

1) 2. În luna decembrie din anii 2006, 2007 și 2008, in unele cazuri, salariați ai S.C. .X. .X. S.A. au beneficiat de cadouri in bani oferite de angajator cu ocazia sărbătorii de Craciun in beneficiul copiilor care la data respectiva depășeau varsta de 18 ani, sumele acordate erau mai mari decat plafonul de x lei sau nu s-au prezentat documente justificative (certificate de nastere).

Sumele acordate astfel care totalizează .X./ lei nu au fost supuse impozitării, incalcandu-se prevederile prevederilor art.52 din O.U.G. nr.150/2002, cu modificari și completari ulterioare, art.258 din Legea nr.95/2006 privind reforma in domeniul sanatații, Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 91/2007 și a Ordinului ministrului muncii, familiei și egalității de șanse nr. 1019/2007 .

Pe cale de consecinta s-a procedat la calcularea contribuției de asigurări sociale sanatații datorata de angajator in suma toatala de .X./ lei, prin aplicarea cotelor de impozitare valabile la data stabilirii obligatie datorate.

În baza art. 119 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicat, cu modificările și completările ulterioare și prevederile Legii nr.210/2005 privind stabilirea cotei majorarilor de intarziere, cu ocazia prezentei inspectii au fost calculate majorari de intarziere in suma totala de .X./ lei.

b) Contributia la fondul de asigurari sociale de sanatate reținută de la asigurați

Din verificarea efectuata au rezultat urmatoarele deficiente:

1)1. În perioada 01.01.2008-30.06.2009 societatea a acordat angajatilor bunuri in natura (masa calda) in suma totala de .X./ lei in conditiile in care acestia au beneficiat de tichete de masa.

Potrivit prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 91/2007 și a Ordinului ministrului muncii, familiei și egalității de șanse nr. 1019/2007 prin care venitul brut realizat este definit ca fiind totalitatea veniturilor în bani sau în natură, indiferent de fondurile din care acestea se achită, baza de calcul a contribuției angajatorului reprezintă totalul veniturilor brute lunare realizate de asigurați, care constituie bază de calcul pentru contribuția de asigurări sociale.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a inregistrat in mod eronat aceste avantaje in suma totala de .X./ lei în conturile 604 "cheltuieli cu materiale nestocate" și 623 „cheltuieli protocol” și nu in contul 641"cheltuieli privind

remuneratiile datorate” fapt ce a determinat necalcularea contribuției de asigurări sociale sanatare asigurat.

Societatea a incheiat cu un numar de cinci persoane fizice autorizate contracte de prestari servicii, persoane care indeplinesc totodata si calitatea de angajati ai S.C. .X. .X. S.A.

Din verificarea efectuata pe baza documentelor prezentate: contracte de prestari servicii, fisele postului (anexa la contractele de munca) a rezultat ca persoanele presteaza in fapt acelasi tip de activitate si utilizeaza baza materiala a angajatorului, fapt pentru care aceste venituri, sunt considerate venituri de natura salariala asa cum s-a prezentat detaliat la pct.III 3 din prezentul raport de inspectie fiscala.

În perioada verificata, pe baza contractelor incheiate societatea a achitat suma totala de .X./ lei, aceasta fiind inregistrata de societate in mod eronat in contul 628 ”cheltuieli privind prestari de servicii” si nu in contul 641”cheltuieli privind remuneratiile datorate” fapt ce a determinat necalcularea contribuției de asigurări sociale angajator, incalcandu-se prevederile art.51 alin.(2) din O.U.G. nr. 150/2002, cu modificari si completari ulterioare, art.257 din Legea nr.95/2006 privind reforma in domeniul sanatarei Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 91/2007 si a Ordinului ministrului muncii, familiei și egalității de șanse nr. 1019/2007 prin care venitul brut realizat este definit ca fiind totalitatea veniturilor în bani sau în natură, indiferent de fondurile din care acestea se achită, baza de calcul a contribuției angajatorului reprezintă totalul veniturilor brute lunare realizate, care constituie bază de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sanatare asigurat.

Astfel, pentru deficientele prezentate la pct.1, inspectia a procedat la calcularea contribuției de asigurări sociale de sanatare datorata de asigurat in suma totala de .X./ lei, prin aplicarea cotelor de impozitare valabile la data stabilirii obligatie datorate.

În baza art. 119 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicat, cu modificările și completările ulterioare si prevederile Legii nr.210/2005 privind stabilirea cotei majorarilor de intarziere, cu ocazia prezentei inspectii au fost calculate dobanzi in suma totala de .X./ lei.

1) 2. În luna decembrie din anii 2006, 2007 si 2008, in unele cazuri, salariați ai S.C. .X. .X. S.A. au beneficiat de cadouri in bani oferite de angajator cu ocazia sărbătorii de Craciun in beneficiul copiilor care la data respectiva depaseau varsta de 18 ani, sumele acordate erau mai mari decat plafonul de x lei sau societatea nu a prezentat documente justificative (certificate de nastere).

Sumele acordate astfel care totalizează .X./ lei nu au fost supuse impozitării, incalcan-du-se prevederile prevederilor art.51 alin.(2) din O.U.G. nr.150/2002, cu modificari si completari ulterioare, art.257 din Legea nr.95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 91/2007 si a Ordinului ministrului muncii, familiei și egalității de șanse nr. 1019/2007 situatie in care s-a procedat la calcularea contribuției de asigurări sociale sanatare asigurat in suma totala de .X./ lei, prin aplicarea cotelor de impozitare valabile la data stabilirii obligatie datorate.

În baza art. 119 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicat, cu modificările și completările ulterioare si prevederile Legii nr.210/2005 privind stabilirea cotei majorarilor de intarziere, cu ocazia prezentei inspectii au fost calculate dobanzi in suma totala de .X./ lei.

c) Fata de constatările mentionate la pct.III 4) din raportul de inspectie fiscala, SC .X. .X. SA in calitate de platitor de venit/angajator, nu a evidentiat si nu a virat contributia datorata la Casa de asigurari de sanatare in cuantum de 6,5%, respectiv suma de .X./ lei (.X./ RON x 6,5%) retinuta din veniturile persoanelor fizice in calitate de intermediari.

Pentru neachitarea obligatiei la bugetul asigurarilor de sanatare, in baza art. 119 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicat, cu modificările și completările ulterioare si prevederile Legii nr.210/2005 privind stabilirea cotei majorarilor de intarziere, cu ocazia prezentei inspectii au fost calculate dobanzi in suma totala de .X./ lei (anexa nr.38).

7. CONTRIBUȚIA LA ASIGURĂRI PENTRU ȘOMAJ

a). Contributia la fondul de somaj datorata de angajator :

1)1. În perioada 01.01.2008-30.06.2009 societatea a acordat angajatilor bunuri in natura (masa calda) in suma totala de .X./ lei in conditiile in care acestia au beneficiat de tichete de masa.

Potrivit prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 91/2007 si a Ordinului ministrului muncii, familiei și egalității de șanse nr.1019/2007 prin care venitul brut realizat este definit ca fiind totalitatea veniturilor în bani sau în natură, indiferent de fondurile din care acestea se achită, baza de calcul a contribuției angajatorului reprezintă totalul veniturilor brute lunare realizate, care constituie bază de calcul pentru contribuția la fondul de somaj angajator.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a inregistrat in mod eronat aceste avantaje in suma totala de .X./ lei in conturile 604”cheltuieli

cu materiale nestocate” si 623 „cheltuieli protocol” si nu in contul „641”cheltuieli privind remuneratiile datorate” fapt ce a determinat necalcularea contribuția la fondul de somaj angajator.

Societatea a incheiat cu un numar de cinci persoane fizice autorizate contracte de prestari servicii, persoane care indeplinesc totodata si calitatea de angajati ai S.C. .X. .X. S.A.

În baza documentelor prezentate: contracte de prestari servicii, fisele postului (anexa la contractele de munca) inspectia a constatat ca persoanele presteaza in fapt acelasi tip de activitate si utilizeaza baza materiala a angajatorului, fapt pentru care aceste venituri, sunt considerate venituri de natura salariala asa cum s-a prezentat detaliat la pct.III 3 din raportul de inspectie fiscală.

Pentru perioada verificată, pe baza contractelor încheiate societatea a achitat suma totala de .X./ lei, aceasta fiind inregistrata de societate in mod eronat in contul 628 ”cheltuieli privind prestari de servicii” si nu in contul 641”cheltuieli privind remuneratiile datorate” fapt ce a determinat necalcularea contribuția la fondul de somaj angajator, incalcandu-se prevederile art.26 alin.(1) din Legea nr. 76/2002, cu modificari si completari ulterioare, Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 91/2007 si a Ordinului ministrului muncii, familiei și egalității de șanse nr. 1019/2007 prin care venitul brut realizat este definit ca fiind totalitatea veniturilor în bani sau în natură, indiferent de fondurile din care acestea se achită, baza de calcul a contribuției agajatorului reprezintă totalul veniturilor brute lunare realizate, care constituie bază de calcul pentru contribuția la fondul de somaj angajator.

În cazul deficientelor constatate mai sus, inspectia a procedat la calcularea contribuția la fondul de somaj angajator datorat in suma totala de .X./ lei, prin aplicarea cotelor de impozitare valabile la data stabilirii obligatie datorate.

În baza art. 119 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicat, cu modificările și completările ulterioare si prevederile Legii nr.210/2005 privind stabilirea cotei majorarilor de intarziere, cu ocazia prezentei inspectii au fost calculate dobanzi in suma totala de .X./ lei.

1) 2. În luna decembrie din anii 2006, 2007 si 2008, in unele cazuri, salariați ai S.C. .X. .X. S.A. au beneficiat de cadouri in bani oferite de angajator cu ocazia sărbătorii de Craciun in beneficiul copiilor care la data respectiva depaseau varsta de 18 ani, sumele acordate erau mai mari decat plafonul de X lei sau nu s-au prezentat documente justificative (certIFICATE de nastere).

Sumele acordate astfel care totalizează .X./ lei nu au fost supuse impozitării, incalcan-du-se prevederile prevederilor art.26 alin.(1) din Legea nr.76/2002, cu modificari si completari ulterioare, Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 91/2007 si a Ordinului ministrului muncii, familiei și egalității de șanse nr. 1019/2007 .

Urmare celor prezentate, s-a procedat la calcularea contribuția la fondul de somaj angajator in suma totala de .X./ lei, prin aplicarea cotelor de impozitare valabile la data stabilirii obligatie datorate.

În baza art. 119 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicat, cu modificările și completările ulterioare si prevederile Legii nr.210/2005 privind stabilirea cotei majorarilor de intarziere, cu ocazia prezentei inspectii au fost calculate majorari de intarziere in suma totala de X lei.

b) Contributia la asigurari pentru somaj angajati

1)1. În perioada 01.01.2008-30.06.2009 societatea a acordat angajatilor bunuri in natura (masa calda) in suma totala de .X./ lei in conditiile in care acestia au beneficiat de tichete de masa.

Potrivit prevederilor Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 91/2007 si a Ordinului ministrului muncii, familiei și egalității de șanse nr. 1019/2007 prin care venitul brut realizat este definit ca fiind totalitatea veniturilor în bani sau în natură, indiferent de fondurile din care acestea se achită, baza de calcul a contribuției angajatorului reprezintă totalul veniturilor brute lunare realizate, care constituie bază de calcul pentru contribuția la fondul de somaj angajat.

Ca urmare inspectiei a rezultata ca societatea a inregistrat in mod eronat aceste avantaje in suma totala de .X./ lei in conturile 604 "cheltuieli cu materiale nestocate" si 623 „cheltuieli protocol” si nu in contul 641”cheltuieli privind remuneratiile datorate” fapt ce a determinat necalcularea contribuția la fondul de somaj angajat.

Societatea a incheiat cu un numar de cinci persoane fizice autorizate contracte de prestari servicii, persoane care indeplinesc totodata si calitatea de angajati ai S.C. .X. .X. S.A.

Din verificarea efectuata pe baza documentelor prezentate: contracte de prestari servicii, fisele postului (anexa la contractele de munca) a rezultat ca persoanele presteaza in fapt acelasi tip de activitate si utilizeaza baza materiala a angajatorului, fapt pentru care aceste venituri, sunt considerate venituri de natura salariala asa cum s-a prezentat detaliat la pct.III 3 din raportul de inspectie fiscala.

În perioada verificata, pe baza contractelor incheiate societatea a achitat suma totala de .X./ lei, aceasta fiind inregistrata de societate in mod eronat in contul 628 "cheltuieli privind prestari de servicii" si nu in contul 641 "cheltuieli privind remuneratiile datorate" fapt ce a determinat necalcularea contribuția la fondul de somaj angajator, incalcandu-se prevederile prevederilor art.27 alin.(1) din Legea nr. 76/2002, cu modificari si completari ulterioare, Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 91/2007 si a Ordinului ministrului muncii, familiei și egalității de șanse nr. 1019/2007 prin care venitul brut realizat este definit ca fiind totalitatea veniturilor în bani sau în natură, indiferent de fondurile din care acestea se achită, baza de calcul a contribuției agajatului reprezintă totalul veniturilor brute lunare realizate, care constituie bază de calcul pentru contribuția la fondul de somaj angajat.

Pentru deficiențele constatate la pct.1, urmare inspectiei efectuate, s-a procedat la calcularea contribuției la fondul de somaj datorata de asigurat in suma totala de X lei ,prin aplicarea cotelor de impozitare valabile la data stabilirii obligatie datorate.

În baza art. 119 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicat, cu modificările și completările ulterioare si prevederile Legii nr.210/2005 privind stabilirea cotei majorarilor de intarziere, cu ocazia prezentei inspectii au fost calculate majorari de intarziere in suma totala de .X./ lei.

1) 2. În luna decembrie din anii 2006, 2007 si 2008, in unele cazuri, salariați ai S.C. .X. .X. S.A. au beneficiat de cadouri in bani oferite de angajator cu ocazia sărbătorii de Craciun in beneficiul copiilor care la data respectiva depaseau varsta de 18 ani, sumele acordate erau mai mari decat plafonul de X lei sau nu s-au prezentat documente justificative (certIFICATE de nastere).

Sumele acordate astfel care totalizează .X./ lei nu au fost supuse impozitării, incalcandu-se prevederile art.27 alin.(1) din Legea nr.76/2002, cu modificari si completari ulterioare, Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 91/2007 si a Ordinului ministrului muncii, familiei și egalității de șanse nr. 1019/2007 .

Urmare a deficientei constatate s-a procedat la calcularea contribuția la fondul de somaj angajat in suma totala de X lei, prin aplicarea cotelor de impozitare valabile la data stabilirii obligatie datorate.

În baza art. 119 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicat, cu modificările și completările ulterioare si prevederile

Legii nr.210/2005 privind stabilirea cotei majorarilor de intarziere, cu ocazia prezentei inspectii au fost calculate majorari de intarziere in suma totala de X lei.

8. CONTRIBUTIA PENTRU CONCEDII SI INDEMNIZATII

Din inspectia efectuata au rezultat urmatoarele deficiente:

1)1. În perioada 01.01.2008-30.06.2009 societatea a acordat angajatilor bunuri in natura (masa calda) in suma totala de .X./ lei in conditiile in care acestia au beneficiat de tichete de masa.

Potrivit prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 91/2007 si a Ordinului ministrului muncii, familiei și egalității de șanse nr. 1019/2007 prin care venitul brut realizat este definit ca fiind totalitatea veniturilor în bani sau în natură, indiferent de fondurile din care acestea se achită, baza de calcul a contribuției angajatorului reprezintă totalul veniturilor brute lunare realizate care constituie bază de calcul pentru concediile si indemnizatiile de asigurari sociale de sanatate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a inregistrat in mod eronat aceste avantaje in suma totala de .X./ lei in conturile 604 "cheltuieli cu materiale nestocate" si 623 „cheltuieli protocol” si nu in contul „641”cheltuieli privind remuneratiile datorate” fapt ce a determinat necalcularea concediile si indemnizatiile de asigurari sociale de sanatate.

Societatea a incheiat cu un numar de cinci persoane fizice autorizate contracte de prestari servicii, persoane care indeplinesc totodata si calitatea de angajati ai S.C. .X. .X. S.A.

Din verificare, pe baza documentelor prezentate: contracte de prestari servicii, fisele postului (anexa la contractele de munca) s-a constatat ca persoanele presteaza in fapt acelasi tip de activitate si utilizeaza baza materiala a angajatorului, fapt pentru care aceste venituri, sunt considerate venituri de natura salariala asa cum s-a prezentat detaliat la pct.III 3 din raportul de inspectie fiscală.

În perioada verificata, pe baza contractelor incheiate societatea a achitat suma totala de .X./ lei, aceasta fiind inregistrata de societate in mod eronat in contul 628 "cheltuieli privind prestari de servicii" si nu in contul 641 "cheltuieli privind remuneratiile datorate" fapt ce a determinat necalcularea contribuției de asigurări sociale angajator, incalcandu-se prevederile art.1 alin.(1) din O.U.G. nr. 158/2005, cu modificari si completari ulterioare, Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 91/2007 si a Ordinului ministrului muncii, familiei și egalității de șanse nr. 1019/2007 prin care venitul brut realizat este definit ca fiind totalitatea

veniturilor în bani sau în natură, indiferent de fondurile din care acestea se achită, baza de calcul a contribuției angajatorului reprezintă totalul veniturilor brute lunare realizate, care constituie bază de calcul pentru concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate.

Urmare celor constatate mai sus, inspectia a procedat la calcularea contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de asigurat în suma totală de X lei, prin aplicarea cotelor de impozitare valabile la data stabilirii obligației datorate.

În baza art. 119 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală republicat, cu modificările și completările ulterioare și prevederile Legii nr.210/2005 privind stabilirea cotei majorărilor de întârziere, cu ocazia prezentei inspecții au fost calculate dobânzi în suma totală de .X./ lei.

1) 2. În luna decembrie din anii 2006, 2007 și 2008, în unele cazuri, salariații ai S.C. .X. .X. S.A. au beneficiat de cadouri în bani oferite de angajator cu ocazia sărbătorii de Crăciun în beneficiul copiilor care la data respectivă depășeau vârsta de 18 ani, sumele acordate erau mai mari decât plafonul de X lei sau situații în care societatea nu a prezentat documente justificative (certificate de naștere).

Sumele acordate astfel care totalizează .X./ lei nu au fost supuse impozitării, încălcându-se prevederile art.1 alin.(1) din O.U.G. nr.158/2005, cu modificări și completări ulterioare, Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.91/2007 și a Ordinului ministrului muncii, familiei și egalității de șanse nr. 1019/2007.

Fata de deficiențele constatate inspectia a procedat la calcularea contribuțiilor pentru concediile și indemnizațiile de concediu și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, în suma totală de X lei, prin aplicarea cotelor de impozitare valabile la data stabilirii obligației datorate.

În baza art.119 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală republicat, cu modificările și completările ulterioare și prevederile Legii nr.210/2005 privind stabilirea cotei majorărilor de întârziere, cu ocazia prezentei inspecții au fost dobânzi în suma totală de X lei.

9. CONTRIBUTIA LA ASIGURARI PENTRU FONDUL DE ACCIDENTE DE MUNCA SI BOLI PROFESIONALE:

Perioada verificată : 01.06.2005-30.06.2009

1)1. În perioada 01.01.2008-30.06.2009 societatea a acordat angajatilor bunuri in natura (masa calda) in suma totala de .X./ lei in conditiile in care acesti angajati au beneficiat de tichete de masa.

Potrivit prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 91/2007 si a Ordinului ministrului muncii, familiei și egalității de șanse nr. 1019/2007 prin care venitul brut realizat este definit ca fiind totalitatea veniturilor în bani sau în natură, indiferent de fondurile din care acestea se achită, baza de calcul a contribuției angajatorului reprezintă totalul veniturilor brute lunare realizate de asigurați, care constituie bază de calcul pentru contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a inregistrat in mod eronat aceste avantaje in suma totala de .X./ lei in conturile 604 "cheltuieli cu materiale nestocate" si 623 „cheltuieli protocol” si nu in contul 641”cheltuieli privind remuneratiile datorate” fapt ce a determinat necalcularea contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale.

Societatea a incheiat cu un numar de cinci persoane fizice autorizate contracte de prestari servicii, persoane care indeplinesc totodata si calitatea de angajati ai SC .X. .X..

Urmare verificarii, efectuata pe baza documentelor prezentate: contracte de prestari servicii, fisele postului (anexa la contractele de munca) a rezultat ca persoanele presteaza in fapt acelasi tip de activitate si utilizeaza baza materiala a angajatorului, fapt pentru care aceste venituri sunt considerate venituri de natura salariala art.7 alin.(1) din Legea nr. 200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale.

În perioada supusa inspectiei, pe baza contractelor incheiate a fost achitata suma totala de .X./ lei, suma inregistrata de societate in mod eronat in contul 628 "cheltuieli privind prestari de servicii" si nu in contul 641 "*cheltuieli privind remuneratiile datorate*" fapt ce a determinat necalcularea contribuției de asigurări angajator, incalcandu-se prevederile art.96 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 3.X./05.06.2002, cu modificari si completari ulterioare, Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 91/2007 si a Ordinului ministrului muncii, familiei și egalității de șanse nr. 1019/2007 prin care venitul brut realizat este definit ca fiind totalitatea veniturilor în bani sau în natură, indiferent de fondurile din care acestea se achită, baza de calcul a contribuției angajatorului reprezintă totalul veniturilor brute lunare realizate, care constituie bază de calcul pentru contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale.

Deficiente constatate mai sus au avut drept urmare calcularea contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale

suplimentar stabilita in suma totala de .X./ lei, prin aplicarea cotelor de impozitare valabile la data stabilirii obligatie datorate.

În baza art.119 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicat, cu modificările și completările ulterioare si prevederile Legii nr.210/2005 privind stabilirea cotei majorarilor de intarziere, cu ocazia prezentei inspectii au fost calculate dobanzi in suma totala de .X./ lei.

1) 2. În luna decembrie din anii 2006, 2007 si 2008, in unele cazuri, salariați ai S.C. .X. .X. S.A. au beneficiat de cadouri in bani oferite de angajator cu ocazia sărbătorii de Craciun in beneficiul copiilor care la data respectiva depaseau varsta de 18 ani, sumele acordate erau mai mari decat plafonul de X lei sau situatii în care societatea nu a prezentat documente justificative (certificate de nastere).

Sumele acordate astfel care totalizează .X./ lei nu au fost supuse impozitării, incalcandu-se prevederile art.7alin.(1) din Legea nr. 200/2006, cu modificari si completari ulterioare, Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 91/2007 si a Ordinului ministrului muncii, familiei și egalității de șanse nr. 1019/2007 .

Ca urmare a celor prezentate, s-a procedat la calcularea contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale in suma totala de X lei , prin aplicarea cotelor de impozitare valabile la data stabilirii obligatie datorate.

În baza art. 119 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicat, cu modificările și completările ulterioare si prevederile Legii nr.210/2005 privind stabilirea cotei majorarilor de intarziere, cu ocazia prezentei inspectii au fost calculate majorari de intarziere in suma totala de X lei.

10. CONTRIBUTIA LA FONDUL DE GARANTARE PENTRU PLATA CREANTELOR SALARIALE:

Din verificarea efectuata au rezultat urmatoarele deficiente:

1)1. În perioada 01.01.2008-30.06.2009 societatea a acordat angajatilor bunuri in natura (masa calda) in suma totala de .X./ lei in conditiile in care acestia au beneficiat de tichete de masa.

Potrivit prevederilor Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 91/2007 si a Ordinului ministrului muncii, familiei și egalității de șanse nr. 1019/2007 prin care venitul brut realizat este definit ca fiind totalitatea veniturilor în bani sau în natură, indiferent de fondurile din care acestea se achită, baza de calcul a contribuției angajatorului reprezintă totalul veniturilor brute lunare realizate

de asigurați, care constituie bază de calcul pentru contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

Ca urmare a inspectiei a rezultat ca societatea a inregistrat in mod eronat aceste avantaje in suma totala de .X./ lei in conturile 604 "*cheltuieli cu materiale nestocate*" si 623 „*cheltuieli protocol*” si nu in contul 641 "*cheltuieli privind remuneratiile datorate*” fapt ce a determinat necalcularea contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

Societatea a incheiat cu un numar de cinci persoane fizice autorizate contracte de prestari servicii, persoane care indeplinesc totodata si calitatea de angajati ai SC .X. .X..

Din verificarea efectuata pe baza documentelor prezentate: contracte de prestari servicii, fisele postului (anexa la contractele de munca) a rezultat ca persoanele presteaza in fapt acelasi tip de activitate si utilizeaza baza materiala a angajatorului, fapt pentru care aceste venituri, sunt considerate venituri de natura salariala art.7alin.(1) din Legea nr. 200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu modificari si completari ulterioare.

În perioada verificata, pe baza contractelor incheiate societatea a achitat suma totala de .X./ lei, aceasta fiind inregistrata de societate in mod eronat in contul 628 "*cheltuieli privind prestari de servicii*” si nu în contul 641 "*cheltuieli privind remuneratiile datorate*” fapt ce a determinat necalcularea contribuției de asigurări sociale angajator, incalcandu-se prevederile art.7alin.(1) din Legea nr. 200/2006, cu modificari si completari ulterioare, Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 91/2007 si a Ordinului ministrului muncii, familiei și egalității de șanse nr. 1019/2007 prin care venitul brut realizat este definit ca fiind totalitatea veniturilor în bani sau în natură, indiferent de fondurile din care acestea se achită, baza de calcul a contribuției angajatorului reprezintă totalul veniturilor brute lunare realizate, care constituie bază de calcul pentru contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

Prin urmare pentru deficientele constatate s-a procedat la calcularea contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale datorata in suma toatala de .X./ lei, prin aplicarea cotelor de impozitare valabile la data stabilirii obligatie datorate.

În baza art. 119 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicat, cu modificările și completările ulterioare si prevederile Legii nr.210/2005 privind stabilirea cotei majorarilor de intarziere, cu ocazia prezentei inspectii au fost calculate dobanzi in suma totala de X lei.

1) 2. În luna decembrie din anii 2006, 2007 și 2008, în unele cazuri, salariați ai S.C. .X. .X. S.A. au beneficiat de cadouri în bani oferite de angajator cu ocazia sărbătorii de Crăciun în beneficiul copiilor care la data respectivă depășeau vârsta de 18 ani, sumele acordate erau mai mari decât plafonul de X lei sau nu s-au prezentat documente justificative(certificate de naștere).

Sumele acordate astfel care totalizează .X./ lei nu au fost supuse impozitării, încălcându-se prevederile prevederilor art.7alin.(1) din Legea nr. 200/2006, cu modificări și completări ulterioare, Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 91/2007 și a Ordinului ministrului muncii, familiei și egalității de șanse nr. 1019/2007 .

Inspectia a procedat la calcularea contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă totală de X lei, prin aplicarea cotelor de impozitare valabile la data stabilirii obligație datorate.

În baza art. 119 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală republicat, cu modificările și completările ulterioare și prevederile Legii nr.210/2005 privind stabilirea cotei majorărilor de întârziere, cu ocazia prezentei inspecții au fost calculate majorări de întârziere în sumă totală de X lei.

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

1.Referitor la impozitul pe profit în sumă totală de .X./ lei și majorările de întârziere aferente în sumă de .X./ lei

1.a. În ceea ce privește suma de .X./ lei reprezentând cheltuieli cu servicii de „organizare și supraveghere pentru efectuarea lucrărilor de înfoliere manuală, inserție și alte lucrări anexe”, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă această sumă este deductibilă fiscal în condițiile în care, în raportul de inspecție fiscală există contatări contradictorii cu privire la documente justificative care să ateste legalitatea, realitatea și necesitatea operațiunilor prestate, precum și pentru faptul că se regăsesc menționate facturi emise înainte de data încheierii contractului de prestări servicii, față de care organele de inspecție fiscală nu fac nici o mențiune.

În fapt, în relația contractuală dintre S.C. .X. .X. S.A., S.C. .X./ S.R.L. și S.C. .X./ S.R.L., S.C. .X. .X. S.A., în calitate de beneficiar, a încheiat cu S.C. .X./ S.R.L. (prestator) contractul nr..X./04.03.2005 pe baza caruia acesta se obligă să execute servicii de organizare și supraveghere pentru efectuarea lucrărilor de infoliere manuală, insertie și alte lucrări anexe care nu pot fi automatizate în procesul de finisare pentru beneficiar. În perioada martie 2005-august 2007, contravaloarea serviciilor facturate de prestator a fost de .X./ lei, sumă care a fost înregistrată de contestatoare în contul de cheltuieli 628.

În perioada verificată serviciile efectuate în favoarea S.C. .X. .X. S.A. privind infolierea manuală, selectarea, insertia, alte lucrări anexe care nu pot fi automatizate în procesul de finisare tipografică, au fost efectuate de prestatorul S.C. .X./ S.A. din .X. .X., conform contractelor nr..X./09.12.2004 și nr. .X./29.12.2006, inclusiv a actelor aditionale la contracte.

Din verificarea rapoartelor de lucru întocmite de S.C. .X./ S.R.L., anexate la facturile emise, organele de inspecție fiscală au stabilit că, în perioada februarie 2005-august 2005 numărul de operațiuni este diferit și nu corespunde cu numărul de operațiuni pentru care S.C. .X./ S.R.L. organizează și supraveghează lucrările de infoliere, aceste operațiuni fiind mult diminuate, iar pentru perioada septembrie 2005-august 2007, deși se specifică și numele publicațiilor, numărul de operațiuni cuprinse în rapoartele de lucru întocmite de S.C. .X./ S.R.L. este diferit față de numărul operațiunilor înscrise în rapoartele întocmite de S.C. .X./ S.R.L. Rezultă că, operațiunile efectuate conform rapoartelor de lucru întocmite de cei doi prestatori pentru S.C. .X. .X. S.A. nu se corelează în ceea ce privește felul și numărul operațiunilor.

În consecință, din analiza efectuată cu ocazia inspecției fiscale s-a constatat că nu se justifică necesitatea serviciilor prestate de către S.C. .X./ S.R.L. în vederea supravegherii efectuării lucrărilor de infoliere manuală, acestea fiind efectuate de fapt de S.C. .X./ S.A., societatea încălcând prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

S.C. .X. .X. S.A., în susținerea cauzei, arată că, în cazul cheltuielilor efectuate cu serviciile prestate menționate mai sus, considerate ca fiind nedeductibile fiscal de către organele de inspecție fiscală, a avut în vedere prevederile legale la care s-a făcut referire în sensul că S.C. .X. .X. S.A. a încheiat contract cu prestatorul, a întocmit documentația corespunzătoare prin care atestă prestarea efectivă a serviciilor, respectiv rapoarte de lucru, serviciile contractate fiind în beneficiul activității întrucât acestea nu pot fi automatizate fiind diferite de la o comandă tipografică la alta. Contestatoarea mai arată necesitatea contractării

unor servicii specifice cu prestatori externi in scopul asigurarii calității produselor obținute și a eficientizării costurilor acestora.

De asemenea, contestatoarea consideră că, analiza și afirmațiile organului de inspectie fiscala nu sunt relevante întrucât prevederea contractuală în care se mentionează ca S.C. .X./ S.R.L. controlează și asigură calitatea propriilor lucrări efectuate nu presupune o suprapunere a serviciilor prestate de S.C. .X./ S.R.L, acesta având specificat în contract prestarea serviciilor de organizare si supraveghere la nivelul S.C. .X. .X. S.A.

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

„ (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

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

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

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

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

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

Față de cele de mai sus, se reține ca societatea, pentru a putea deduce cheltuielile cu prestări servicii trebuia să dovedească prestarea efectivă a serviciilor, în baza unui contract, prin existența unor situații de lucrări, rapoarte de

lucru, procese verbale. De asemenea, trebuie dovedită necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate.

În ceea ce privește contractul încheiat cu S.C. .X./ S.R.L., pentru justificarea operațiunilor privind serviciile prestate de această societate, prin adresa înregistrată la S.C. .X. .X. S.A. sub nr. X/04.03.2010, aflată la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală au solicitat documente justificative care să ateste legalitatea și realitatea operațiunilor prestate respectiv, situații de lucrări, rapoarte de lucru, orice alte documente întocmite de prestator.

Așa cum reiese din raportul de inspecție fiscală, au fost prezentate rapoarte de lucru pentru perioada **februarie 2005 – august 2005**, menționându-se felul și numărul operațiunilor efectuate, pentru ca ulterior (perioada septembrie 2005 – august 2007) în rapoarte să fie specificat doar numele și cantitatea publicațiilor.

Ceea ce nu au semnalat organele de inspecție fiscală este faptul că acest contract de prestări servicii încheiat cu S.C. .X./ S.R.L. este din data de **04.03.2005** și așa cum reiese din raportul de inspecție fiscală a fost prezentat raport de lucru și pentru luna februarie 2010.

Mai mult, din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, respectiv din situația centralizatoare privind facturile emise de S.C. .X./ S.R.L. către S.C. .X. .X. SA, reiese că prima factură cu nr. .X./ a fost datată **03.03.2005**, iar contractul de prestări servicii încheiat între cele două părți este datat **04.03.2005**, deci ulterior emiterii facturii.

De asemenea, din analiza celor două contracte se reține că potrivit contractului de prestări servicii nr. .X./04.03.2005, obiectul acestuia îl reprezintă *„Asigurarea de către Prestator a unor **servicii de organizare și supraveghere pentru efectuarea lucrărilor de înfoliere manuală, inserție și alte lucrări anexe care nu pot fi automatizate în procesul de finisare tipografică pentru Beneficiar**”*, iar potrivit contractului nr. .X./09.12.2004 încheiat de S.C. .X. .X. S.A. cu S.C. .X./ S.R.L., în calitate de executant, se poate reține că acesta avea obligația de a *„asigura selectarea, înfolierea manuală, inserția și alte lucrări anexe care nu pot fi automatizate în procesul de finisare tipografică.”*

Potrivit susținerilor contestatoarei, în ceea ce privește contractul nr. .X./2004, personalul necesar a fost pus la dispoziție de S.C. .X./ S.R.L., care în corelație cu volumul de muncă necesar alocă un număr mai mare sau mai mic în funcție de necesități. Prin urmare, pentru o evidență corectă asupra costurilor rapoartelor de activitate întocmite de către S.C. .X./ S.R.L., trebuia confirmate de S.C. .X./ SRL.

Se reține că trebuia fundamentată constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia din verificarea rapoartelor de lucru întocmite de S.C. .X./ S.R.L., anexate la facturile emise în perioada februarie 2005 – august 2005, a rezultat că numărul de operațiuni este diferit și nu corespunde cu numărul de

operațiuni pentru care S.C. .X./ SRL organizează și supraveghează lucrările de înfoliere, aceste operațiuni fiind mult diminuate, având în vedere că însuși motivul pentru care contestatoarea a înțeles să încheie contractul de supraveghere cu S.C. .X./ SRL era evidențierea corectă asupra costurilor rapoartelor de activitate întocmite de către S.C. .X./ S.R.L., trebuia confirmate de S.C. .X./ SRL.

Tot din constatările organelor de inspecție fiscală rezultă că la solicitarea acestora cu adresa nr. X/04.03.2010, contestatoarea a depus în susținerea sa contractele de prestări servicii încheiate și rapoarte de lucru.

Cu toate acestea, potrivit raportului de inspecție fiscală societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative care să ateste legalitatea, realitatea și necesitatea operațiunilor prestate.

De asemenea, menționăm că din documentele anexate la dosarul cauzei nu s-a putut efectua o comparație între rapoartele de lucru întocmite de cele două societăți comerciale, regăsindu-se facturi și rapoarte de lucru pe perioade diferite.

Totodată, potrivit art. 65 alin. 2) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, „**Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii**”.

Având în vedere cele de mai sus, în temeiul art. 216 alin. 3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia : “**(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare**”, contestația urmează a fi desființată pentru suma de .X./ reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X./ lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să analizeze toate documentele prezentate de societate pentru stabilirea necesității prestării serviciilor aferente celor două contracte.

1.b. În ceea ce privește suma de .X./ lei reprezentând cheltuieli cu servicii de consultanță, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă această sumă este deductibilă fiscal în condițiile în care, societatea nu a prezentat documente justificative care să ateste legalitatea, realitatea și necesitatea operațiunilor prestate.

În fapt, în anul 2005 societatea a înregistrat în contul de cheltuieli 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma de .X./ lei aferentă

contractului de consultantă înregistrat la D.G.A.M.C. .X./ sub nr. .X./11.06.2001 încheiat de S.C. .X. .X. S.A. cu .X./ .X./ .X./ .X./ .X./ din Marea Britanie(consultant).

Din analiza efectuată cu ocazia inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat documentele care să ateste legalitatea, realitatea și necesitatea serviciilor prestate, încălcând astfel prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În susținerea cauzei, societatea arată că, aceste prestații au constat în analize și suport pentru managementul societății cu scopul de a asigura acesteia informațiile necesare atât în procesul decizional, cât și în fixarea obiectivelor viitoare, asigurând analize de risc și participarea la deciziile de management ale companiei, concluzionând că prestatorul a respectat mandatul ce i-a fost încredințat prin contract, dovedind aceasta și prin faptul că a fost și plătit conform contractului.

De asemenea, contestatoarea argumentează că prin inspecția fiscală efectuată nu s-a demonstrat că firma .X./ .X./ .X./ .X./ .X./ nu a onorat contractul cu S.C. .X. .X. S.A. mai ales că s-a recunoscut ca acest contract reprezintă voința juridică a părților și că sunt „*insuficiente*” documente pentru justificarea „*deductibilității*” acestui contract, cu mențiunea că voința este suverană în încheierea de înțelegeri comerciale între persoanele juridice, iar oportunitatea sau necesitatea încheierii de contracte nu este de natura să depindă de aprecierea organului de inspecție fiscală înainte de parafarea acestora.

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

„ (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

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

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

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

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

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

Față de cele de mai sus, se reține că societatea, pentru a putea deduce cheltuielile cu prestări servicii trebuia să dovedească prestarea efectivă a serviciilor, în baza unui contract, prin existența unor situații de lucrări, rapoarte de lucru, procese verbale. De asemenea, trebuie dovedită necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că, prin contractul de consultanță înregistrat la D.G.A.M.C. .X./ sub nr..X./11.06.2001 încheiat de S.C. .X. .X. S.A. cu .X./ .X./ .X./ .X./ .X./ din Marea Britanie (consultant) este inclusă drept clauză încheierea unui contract de management cu firma .X./ .X./ din Marea Britanie la 20.04.2001 care la vremea aceea era acționar la S.C. .X. .X. S.A., firma care încheie un contract de subscriere cu reprezentanții legali ai S.C. .X. .X. S.A. și consultantul .X./ .X./ .X./ .X./ .X./ . Scopul contractului încheiat era acela de acordare a serviciilor de consultanță, fără a se limita la planificarea managerială, strategică, restructurarea financiară, investiții, operațiuni comerciale, servicii de consultanță în domeniul marketingului și alte servicii de consultanță.

De asemenea, se reține, referitor la contractul de prestări servicii faptul că reprezentanții societății nu au fost în măsură să pună la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele necesare justificării realității și legalității prestării de servicii efectuate în sumă de .X./ lei pentru singurul motiv că acestea, pentru perioada verificată, **nu au fost întocmite**. Anterior anului 2005, au putut fi identificate astfel de documente concretizate în lucrări, studii de piață, dar care se referă strict la perioada anterioară anului 2005, an după care firma .X./ .X./ nu a mai fost acționar la S.C. .X. .X. S.A.

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

Se reține că, societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documentele justificative care să ateste legalitatea, realitatea și necesitatea operațiunilor prestate, indiferent care ar fi fost acestea așa după cum se susține în contestație că ar fi constat în analize și suport pentru managementul societății cu scopul de a asigura acestuia informațiile necesare în procesul decizional cât și în fixarea obiectivelor viitoare, asigurând analize de risc și participarea la deciziile de management ale companiei, cheltuielile înregistrate cu serviciile efectuate de consultantul .X./ .X./ .X./ .X./ .X./ în sumă totală de .X./ lei reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Față de cele prezentate anterior, se reține că, din facturile în baza cărora au fost înregistrate cheltuielile în suma de .X./ lei nu rezultă faptul că prestatorul a realizat acordarea serviciilor de consultanță, fără a se limita la planificarea managerială, strategică, restructurarea financiară, investiții, operațiuni comerciale, servicii de consultanță în domeniul marketingului și alte servicii de consultanță, așa cum susține societatea contestatoare.

S.C. .X. .X. S.A. însăși motivează faptul că, singurele documente care au stat la baza înregistrării în contabilitate au fost contractul, facturile primite și ordinele de plată, fără ca societatea să dețină și alte documente în scopul justificării realității și legalității prestării de servicii, precum și a necesității efectuării acestor servicii.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală în mod legal au considerat cheltuielile efectuate de societate prin contractul cu .X./ .X./ .X./ .X./ ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil, motiv pentru care în temeiul art. 216 alin. 1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 12.1. lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată potrivit căruia contestația poate fi respinsă ca: *“neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, contestația formulată pentru suma de .X./ lei, de S.C. .X. .X. S.A., va fi respinsă ca neîntemeiată. Astfel, în mod legal organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea pe anul 2005 cu această sumă.

1.c. În ceea ce privește suma de .X./ lei reprezentând cheltuieli cu servicii de consultanță contabilă și financiară și ulterior de audit intern, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă această sumă este deductibilă fiscal în condițiile în care, din documentele anexate dosarului cauzei nu reiese nivelul onorariilor, modalitățile și termenele de plată.

În fapt, societatea contestatoare a înregistrat în contul 628 suma de .X./ lei reprezentând cheltuieli cu servicii de consultanță contabilă și financiară și ulterior de audit intern, efectuate de S.C. .X./ S.R.L.

Obiectul contractului nr. .X./20.01.2005 (modificat la 01.02.2007 cu act aditional prin care devine contract de prestari servicii privind activitatea de control si audit intern) îl constituie examinarea și supravegherea contabilității, întocmirea și prezentarea conturilor anuale.

Mai mult, întrucât, în perioada verificată, S.C. .X. .X. S.A. a beneficiat de astfel de servicii, ca urmare a contractelor încheiate cu S.C. .X./ .X./ și alte persoane fizice autorizate, organele de inspecție fiscală au considerat că aceste prestări nu s-au dovedit a fi necesare.

În consecință, din analiza efectuată cu ocazia inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că, societatea nu a prezentat documentele care să ateste legalitatea, realitatea și necesitatea serviciilor prestate, încălcând astfel prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În susținerea sa, societatea contestatoare menționează că efectuarea acestor cheltuieli cu serviciile le consideră deductibile în măsura în care a încheiat contract scris cu prestatorul și a întocmit materiale corespunzătoare care să ateste prestarea efectivă a serviciilor, iar în ceea ce privește analizarea oportunității contractării acestora, în sensul că nu ar fi în beneficiul societății, nu este întemeiată deoarece așa cum prevede contractul, prestatorul *”se obligă să examineze și să supravegheze contabilitatea, să își exprime opiniile referitoare la modul de întocmire al acestora, să acorde asistența lucrătorilor contabili din cadrul compartimentelor de contabilitate și lucrătorilor din alte compartimente angajate ale societății.”* precum și *„sa asigure la cererea clientului sau din proprie inițiativa după caz: consultanța în management, stabilirea politicilor de investiții, elaborarea metodologiei de control, sprijinirea activității biroului de analiza și al altor structuri functionale.”*

Astfel, activitatea prestatorului, așa cum susține societatea contestatoare, a constat în oferirea suportului atât compartimentului financiar contabil, cât și altor compartimente care prin natura activității lor aveau nevoie de îndrumare.

Cu privire la conținutul rapoartelor și neconformitatea lor cu prevederile contractuale, societatea contestatoare consideră că, această constatare este discutabilă în măsura în care părțile au înțeles să considere suficiente ca fiind documente justificative pentru cheltuielile cu serviciile prestate rapoartele în forma prezentată la efectuarea inspecției, iar în ceea ce privește prestarea serviciilor de audit efectuate de .X./ .X./ constatarea este considerată de societatea contestatoare ca fiind nelegală și nesustenută de organele de inspecție, prin urmare nefondată.

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

„ (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

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

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

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

Față de cele de mai sus, se reține că societatea, pentru a putea deduce cheltuielile cu prestările de servicii trebuia să dovedească prestarea efectivă a serviciilor, în baza unui contract, prin existența unor situații de lucrări, rapoarte de lucru, procese verbale. De asemenea, trebuie dovedită necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că, la pct.2.7. din contractul nr.X./20.01.2005 este stipulat că: „Pentru misiunea și lucrările suplimentare executantul - prestator va primi de la client un onorariu lunar, convenit și convenit. **Nivelul onorariilor, modalitățile și termenele de plată vor face obiectul minutei la prezentul contract**”, însă minuta încheiată între prestator și beneficiar nu sunt precizate tarifele.

De asemenea, potrivit contractului încheiat între cele două părți, obiectul acestuia îl reprezintă până la data de 31.01.2007 examinarea și supravegherea contabilității, întocmirea și prezentarea conturilor anuale, iar din data de 01.02.2007 obiectul acestui contract constă în activitatea de control și audit intern.

Din raportul de inspecție fiscală, reiese că din analiza stării de fapt privind efectuarea lunara de cheltuieli cu aceste servicii, conform facturilor primite, s-a constatat ca pentru perioada ianuarie –mai 2005, octombrie-decembrie 2005 si noiembrie-decembrie 2007 SC .X./ SRL nu a intocmit rapoarte de lucru sau orice alte documente din care sa rezulte realitatea si necesitatea serviciilor efectuate in contul beneficiarului.

Constatarea organelor de inspecție fiscală că în ceea ce privește rapoartele de lucru intocmite pentru perioada verificata de SC .X./ SRL din analiza efectuata a rezultat ca acestea, de regula, s-au intocmit pentru perioade de timp de sase luni pana la un an in conditiile in care, pentru prestarea de servicii prestatorul a emis lunar facturi, nu este relevantă atâta timp cât prin contractul încheiat între cele două părți nu s-a stabilit o perioadă exactă în care se vor întocmi rapoarte de lucru.

Întrucât organele de soluționare a contestațiilor nu pot stabili valoarea corectă a serviciilor prestate atâta timp cât prin minuta anexată la contractul de prestări servicii nu s-a stabilit onorariul convenit, în temeiul art. 216 alin. 3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia : “**(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează**

să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”, contestația se va desființa pentru suma de .X./ lei reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X./ lei.

1.d. În ceea ce privește suma de .X./ lei reprezentând cheltuieli cu servicii de consultanță contabilă și financiară, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă această sumă este deductibilă fiscal în condițiile în care, societatea nu a prezentat documente justificative care să ateste legalitatea, realitatea și necesitatea operațiunilor prestate.

Perioada verificată: 2005 - 2009

În fapt, S.C. .X. .X. S.A. a încheiat cu S.C. .X./ S.R.L., în calitate de prestator, un contract de prestări servicii reprezentând efectuarea de consultanță contabilă și financiară care constă în opinii profesionale privind probleme legate de înregistrările contabile și tratamentul contabil al operațiunilor desfășurate, activități de monitorizare și predicție a obligațiilor fiscale și de optimizare fiscală a activității, structurarea înregistrărilor contabile, certificarea bilanțului și contului de profit și pierdere, întocmirea unui raport care să explice și certifice datele din documentele financiar-contabile, cheltuieli cu servicii care au însumat .X./ lei.

În consecință, din analiza efectuată cu ocazia inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că, societatea nu a prezentat documentele care să ateste legalitatea, realitatea și necesitatea serviciilor prestate, încălcând astfel prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În ce privește oportunitatea și eficacitatea deciziei manageriale de contractare a serviciilor efectuate de S.C. .X./ S.R.L., societatea contestatoare susține că datorită modificărilor sistemului legislativ și fiscal a înțeles să contracteze astfel de servicii specifice care să asigure o imagine clară și fidelă a cadrului legislativ și care să susțină managementul societății.

De asemenea, în susținerea cauzei, societatea arată că în ce privește constatarea efectuată de inspecția fiscală, cu privire la oportunitatea contractării serviciilor respective, în sensul că acestea nu ar fi fost în beneficiul său, nu este întemeiată deoarece prestatorul a oferit suport atât compartimentului juridic, cât și managementului societății, asistență managementului pentru o serie de probleme care necesitau o analiză aprofundată, activitatea societății necesitând asistență de specialitate, cu mențiunea că contestatoarea susține că activitățile

desfășurate în baza contractului nu presupuneau emiterea de rapoarte scrise care conform afirmațiilor contestatoarei, ar fi fost emise doar „în situația în care, din verificările efectuate lunar ar rezulta neconcordanțe cu legislația în vigoare, indicând și modalitatea de corectare.”

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

„ (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

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

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

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

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

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

Față de cele de mai sus, se reține că societatea, pentru a putea deduce cheltuielile cu prestări servicii trebuia să dovedească prestarea efectivă a serviciilor, în baza unui contract, prin existența unor situații de lucrări, rapoarte de lucru, procese verbale. De asemenea, trebuie dovedită necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că, în conformitate cu clauzele contractuale, obligatiile prestatorului de servicii ar fi

constat „în opinii profesionale privind probleme legate de înregistrările contabile și tratamentul contabil al operațiunilor desfășurate, activități de monitorizare și predicție a obligațiilor fiscale și de optimizare fiscală a activității, structurarea înregistrărilor contabile, certificarea bilanțului și contului de profit și pierdere, întocmirea unui raport care să explice și certifice datele din documentele financiar-contabile”, servicii pentru care societatea contestatoare nu a făcut dovada prestării lor de către S.C. .X./ S.R.L, motiv pentru care nici nu a putut constata situații în care, conform contractului încheiat între părți,”.. ar rezulta neconcordanțe cu legislația în vigoare, indicând și modalitatea de corectare.”

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

Argumentul contestatoarei referitor la faptul că „activitățile desfășurate în baza contractului nu presupuneau emiterea de rapoarte scrise care ar fi fost emise doar în situația în care, din verificările efectuate lunar ar rezulta neconcordanțe cu legislația în vigoare, indicand și modalitatea de corectare”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece pentru perioada supusă verificării nu au fost întocmite nici un fel de documente care să poată fi luate în considerare de organele de inspecție fiscală pentru ca societatea să poată deduce cheltuielile cu aceste servicii potrivit prevederilor legale în vigoare.

Nici argumentul societății cu privire la faptul că are dreptul de a considera oportunitatea și eficacitatea deciziei manageriale de contractare a oricaror servicii, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, pe motiv că societatea are obligația de a respecta prevederile legale în vigoare pentru a beneficia de deducerea cheltuielilor cu serviciile prestate în favoarea sa.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat aceste cheltuieli ca nefiind deductibile la calculul profitului impozabil, motiv pentru care în temeiul art. 216 alin. 1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 12.1. lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată potrivit căruia contestația poate fi respinsă ca “neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, contestația formulată pentru suma de .X./ lei, de S.C. .X. .X. S.A., va fi respinsă ca neîntemeiată.

Pe cale de consecință se respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de .X./ lei aferent cheltuielilor în sumă de .X./ lei înregistrate pe anul 2006 conform facturilor și totodată se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru diminuarea pierderii pe anul 2005 și pe perioada 2007 – 2008 cu suma de .X./ lei.

1.e. În ceea ce privește suma de .X./ lei reprezentând cheltuieli cu servicii de consultanță oferite de consultant în sensul obținerii unor finanțări nerambursabile pentru dezvoltarea propriei afaceri, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra deductibilității acestor cheltuieli în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere că aceste cheltuieli sunt imobilizări de natura cheltuielilor de dezvoltare care se amortizează pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz.

În fapt, S.C. .X. .X. S.A., în calitate de beneficiar și GEA .X./ &.X./ S.A. din .X./, în calitate de consultant, au încheiat contractul de consultanță nr. .X./26.09.2008 prin care societatea beneficia de servicii de consultanță oferite de consultant în sensul obținerii unor finanțări nerambursabile pentru dezvoltarea propriei afaceri, urmând ca proiectul dezvoltat de consultant să facă obiectul unei cereri de finanțare privind *“un sistem inovativ și eco-eficient de producție.”*

Urmare încheierii contractului, consultantul a întocmit studiu de fezabilitate *“Modernizari tipografice prin achizitie de echipamente performante”*, proiect pentru IMM-uri, fapt pentru care consultantul a emis factura nr. .X./07.10.2008 în valoare totală de .X./ lei din care valoarea serviciilor este .X./ lei și TVA aferentă de .X./ lei, înregistrate de societate în contul 628 *“Alte cheltuieli cu serviciile executate de tertii”* și 4426 *“TVA deductibila”*.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, au fost încălcate prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și le-au încadrat ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că, societatea a considerat în mod eronat aceste cheltuieli în suma de .X./ lei ca fiind deductibile din punct de vedere fiscal, atâta timp cât legiuitorul precizează că *„pentru determinarea profitului impozabil, sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”*.

Contestatoarea, în susținerea cauzei, arată că, decizia de contractare a serviciilor oferite de S.C. Gea .X./ &.X./ S.R.L. a fost urmare intenției societății de a-și moderniza și dezvolta activitatea, urmând ca plata serviciilor să se efectueze în tranșe. Deoarece identificarea posibilitatilor de finanțare nu s-a mai finalizat în sensul identificării surselor de finanțare, societatea a luat decizia de suspendare temporară a investiției, situație în care contestatoarea consideră cheltuielile cu studiul efectuat de consultanți ca fiind deductibile, înregistrarea în contul de cheltuieli 628 fiind considerată conformă cu standardele de contabilitate și a normelor contabile în vigoare întrucât acestea nu îndeplineau condițiile necesare de a fi recunoscute ca immobilizări necorporale deoarece au fost realizate în scopul de obținere ulterioară a veniturilor, respectiv construcția unei fabrici.

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin.1 și alin. 2 lit j) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

**(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:
j) cheltuielile de cercetare, precum și cheltuielile de dezvoltare care nu îndeplinesc condițiile de a fi recunoscute ca immobilizări necorporale din punct de vedere contabil.”**

Față de prevederile legale de mai sus se reține că reprezintă cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, potrivit prevederilor pct. 75 din Anexa 1 din O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, modificat și completat de O.M.F.P. nr. 2001/2006 și O.M.F.P. nr. 2374/2007, în forma în vigoare la data încheierii contractului:

“(1) Cheltuielile de dezvoltare se amortizează pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz.

(2) În cazul în care durata contractului sau durata de utilizare depășește cinci ani, aceasta trebuie prezentată în notele explicative, împreună cu motivele care au determinat-o.

(3) În situația în care cheltuielile de dezvoltare nu au fost integral amortizate, nu se face nici o distribuție din profituri, cu excepția cazului în care suma rezervelor disponibile pentru distribuție și a profitului reportat este cel puțin egală cu cea a cheltuielilor neamortizate”.

Coroborat cu prevederile art. 24 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **“Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării”**.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, reiese că decizia contestatoarei de contractare a serviciilor oferite de S.C. Gea .X./ &.X./ S.R.L. a fost urmare intenției societății de a-și moderniza și dezvolta activitatea. Astfel, cheltuielile cu studiul de fezabilitate pentru realizarea proiectului “Modernizarea tipografiei prin achiziția de echipamente performante” sunt considerate cheltuieli în scopul realizării de venituri, fiind cheltuielile de dezvoltare.

Potrivit prevederilor legale sus menționate, cheltuielile de dezvoltare se amortizează pe perioada contractului sau pe perioada de utilizare, amortizarea fiind deductibilă fiscal în funcție de metoda de amortizare utilizată. Astfel, atât contestatorul, cât și organele de inspecție fiscală eronat au considerat primul deductibilă, al doilea nedeductibilă fiscal această cheltuială de dezvoltare.

Având în vedere că organul de soluționare a contestațiilor nu se poate substitui contestatarului în alegerea metodei de amortizare, precum și că nu poate reface calculul profitului impozabil având în vedere amortizarea fiscală, se va face aplicațiunea prevederilor art. 216 alin. 3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia : **“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”**, contestația urmând a fi desființată pentru suma de X lei reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X./ lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să recalculeze profitul impozabil în perioada de referință ținând cont de amortizarea cheltuielilor de dezvoltare.

1.f. În ceea ce privește suma de .X./ lei reprezentând cheltuieli cu prestări servicii, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă această sumă este deductibilă la calculul profitului impozabil în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au analizat documente justificative prezentate de societate pentru a stabili dacă se justifică necesitatea operațiunilor prestate.

În fapt, în perioada verificată, S.C. .X. .X. S.A., a încheiat contracte de prestări servicii cu un număr de 7 persoane juridice ai căror administratori sunt și angajați ai S.C. .X. .X. S.A.

Aceste persoane juridice respectiv, S.C. .X./ S.R.L., S.C. .X./ – G..X./ S.R.L., S.C. .X./ S.R.L., S.C. .X./ .X./ S.R.L., A.F. Ban, S.C. .X./ S.R.L., S.C. .X./ S.R.L., toate având sediul în .X. .X., au efectuat servicii în valoare totală de .X./ lei pe care societatea le-a înregistrat în contul de cheltuieli 628 “*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*”.

Analiza efectuată de organele de inspectie fiscală cu privire la obiectul contractelor în cazul celor șapte societăți a stabilit că aceste prestări au fost efectuate de angajați care au în unele cazuri și calitatea de administratori ai societății, considerându-se că societatea contestatoare nu poate justifica necesitatea prestării acestor servicii în scopul desfășurării activității proprii, încălcând prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În susținerea cauzei, societatea arată că, prestatorii au întocmit rapoarte de activitate și facturi fiscale în conformitate cu prevederile contractuale și cele legale, motiv pentru care S.C. .X. .X. S.A. înțelege să formuleze contestație cu privire la suma de .X./ lei, reprezentând diferența de bază impozabilă stabilită suplimentar.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează: „**(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (...)**

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

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

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

- *serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări,*

proces-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

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

Față de cele de mai sus, se reține că societatea, pentru a putea deduce cheltuielile cu prestări servicii trebuia să dovedească prestarea efectivă a serviciilor, în baza unui contract, prin existența unor situații de lucrări, rapoarte de lucru, procese verbale. De asemenea, trebuie dovedită necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate.

Din raportul de inspecție fiscală se reține că organele de inspecție fiscală din analiza efectuată cu privire la obiectul contractelor în cazul celor șapte prestatori de servicii a rezultat ca aceste prestări *sunt efectuate de angajați care au în unele cazuri și calitatea de administratori în societățile mai sus menționate, organele de inspecție considera ca contribuabilul nu poate justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfasurării activității proprii.*

De asemenea, din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că pentru serviciile prestate de cele șapte societăți există contracte încheiate, facturi emise, rapoarte de lucru întocmite. Echipa de inspecție fiscală trebuia să analizeze dacă se justifică necesitatea prestării acestor servicii în scopul desfasurării activității proprii a contestatoarei, fără a se rezuma doar la a afirma că unii angajați au și calitatea de administratori ai persoanelor juridice respective.

Legislația în vigoare, în perioada verificată, nu interzice ca angajatul unei societăți să nu poată fi administratorul altei societăți comerciale, iar potrivit principiului conform căruia **„tot ceea ce nu este interzis este permis”**, faptul că în unele cazuri administratorii acestor societăți au și calitatea de angajați ai societății contestatoare, nu are nicio relevanță.

Întrucât potrivit prevederilor art. 65 alin. 2) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **„Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii”**, organele de inspecție fiscală pentru a dovedi caracterul nedeductibil al acestor cheltuieli trebuiau să stabilească suprapunerea dintre activitatea desfășurată în calitate de salariat și serviciile prestate de aceste persoane juridice.

Având în vedere cele menționate, în temeiul art. 216 alin. 3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia : **“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”**, contestația urmează a fi desființată pentru suma de .X./ lei reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X./ lei, organele de inspecție fiscală urmând a analiza documentele care stau la baza celor șapte contracte.

1.g. În ceea ce privește suma de .X./ lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă această sumă este deductibilă în condițiile în care, societatea a calculat amortizarea mijloacelor fixe de la o dată anterioară punerii în funcțiune a acestora.

În fapt, S.C. .X./ .X./ S.A. a întocmit în favoarea S.C. .X. .X. S.A. un raport de monitorizare privind investițiile reprezentând hala de producție și atelier de întreținere. Acest raport care s-a concretizat într-o evaluare tehnică care a constatat diferențe semnificative între valoarea investițiilor înregistrate în contabilitatea societății și cele stabilite potrivit estimării efectuate pe baza de calcule în evaluarea tehnică, respectiv stabilirea unei diferențe nejustificate în plus de .X./ lei în cazul investiției hală de producție și a unei diferențe nejustificate în plus de .X./ lei în cazul investiției atelier de întreținere.

Urmare constatărilor efectuate, pentru diferențele nejustificate în sumă totală de .X./ lei, organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile cu amortizarea în suma totală de .X./ lei (X x 30 luni) ca fiind cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, fiind încălcate de societate prevederile art.21, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În susținerea cauzei, contestatoarea arată că, în cazul diferențelor privind investițiile efectuate care nu au fost justificate, în sumă de .X./ lei, în mod eronat organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile cu amortizarea înregistrate în contabilitate în sumă de .X./ lei ca fiind nedeductibile fiscal deoarece sunt aferente unui activ corporal amortizabil, amortizarea fiind calculată prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a lor și nu poate ține seama de opinia exprimată pe baza unui raport.

Conform contestației formulate, raportul care a stat la baza evaluării tehnice efectuată de S.C. .X./ .X./ S.A. reprezintă o opinie, contractarea acestui

serviciu de monitorizare *neavând la bază o decizie din partea managementului societății de reevaluare a mijloacelor fixe*, neputându-se compara două noțiuni diferite respectiv o înregistrare contabilă și o opinie.

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

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

De asemenea, potrivit prevederilor art. 21 alin. 3 lit. i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24”

“Art. 24 Amortizarea fiscală

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

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că reprezintă cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. De asemenea, cheltuielile cu amortizarea poate fi dedusă dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 24 din Codul fiscal.

Astfel, așa cum reiese din documentele anexate la dosarul cauzei, la data de 11.12.2007, S.C. .X. .X. S.A., în calitate de beneficiar a încheiat cu S.C. .X./ .X./ S.A., în calitate de consultant, un contract de prestări servicii potrivit căruia consultantul va presta servicii de consultanță în legătură cu clădirile recent construite de către beneficiar. În acest sens S.C. .X./ .X./ S.A. a întocmit un „raport de monitorizare” cu privire la lucrările de investiții hală de producție și atelier de

întreținere, raport întocmit în baza unor evaluări tehnice efectuate de consultant, și nu în scopul reevaluării mijloacelor fixe.

Așadar, așa cum reiese din documentația din dosarul cauzei, amortizarea calculată de contestatoare a fost efectuată **prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a lor** conform prevederilor art. 9 din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv *“Amortizarea se stabilește prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a mijloacelor fixe și se include în cheltuielile de exploatare”*, iar raportul de monitorizare întocmit de S.C. .X./ .X./ S.A. este un raport consultativ, de care contestatoarea putea sau nu să țină cont.

Însă, potrivit prevederilor art.11 din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

„Amortizarea mijloacelor fixe se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune, până la recuperarea integrală a valorii de intrare, conform duratelor normale de funcționare.”

Din documentele aflate la dosarul cauzei, reiese că, referitor la investiția “hală de producție” în valoare de .X./ lei, în perioada **01.01.2007-31.06.2009**, societatea a înregistrat în contul de cheltuieli 681 *”cheltuieli privind amortizarea”* suma de .X./ lei (durata de amortizare fiind de 40 ani), procesul verbal de recepție și punere în funcțiune fiind însă întocmit la data de **05.09.2007**.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că potrivit prevederilor legale invocate, amortizarea mijloacelor fixe trebuia calculată începând cu luna următoare punerii în funcțiune, în cazul de față începând cu 01.10.2007 și nu de la data de 01.01.2007 și având în vedere faptul că organele de soluționare nu poate recalcula profitul impozabil în perioada de referință, neavând informații suficiente, în temeiul art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia : ***“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”***, contestația urmează a fi desființată pentru suma de **1.X./ lei** reprezentând impozitul pe profit aferent cheltuielii cu amortizarea în sumă de .X./ lei, urmând ca la reverificare organele de inspecție fiscală să recalculeze profitul impozabil având în vedere amortizarea fiscală în perioada de referință.

1.h. În ceea ce privește suma de .X./ lei reprezentând venituri neînregistrate de societate, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se

pronunțe dacă societatea datorează impozit pe profit aferent veniturilor stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă altă situație de fapt decât cea constatată prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./25.05.2010 ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./28.05.2010.

Perioada verificată: 2005 - 2006

În fapt, S.C. .X. .X. S.A. în perioada 2005-2006 nu a înregistrat venituri din operațiuni de export în sumă totală de .X./ lei (.X./ lei pentru anul 2005 și .X./ lei pentru anul 2006).

Organele de inspecție fiscală din verificarea efectuată privind corelarea datelor înregistrate în evidența contabilă și declarațiile vamale de export, documentele de transport, au stabilit că în unele cazuri societatea nu a înregistrat veniturile din operațiunile de export, fapt ce a determinat diminuarea profitului impozabil și implicit impozitul pe profit datorat, cu implicație asupra rezultatului fiscal al societății, încălcându-se prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În susținerea cauzei, contestatoarea arată că, organul de inspecție fiscală a stabilit pe baza unor declarații vamale de export că nu a înregistrat în evidența contabilă corect aceste declarații și a diminuat în acest mod veniturile și implicit impozitul pe profit, fără a se avea în vedere că societatea procedează la estimarea drepturilor vamale aferente fiecărui export care ajută deciziei manageriale privind costurile de export. Ulterior, după ce decizia managerială este luată, societatea contestatoare susține că urma să contacteze un comisionar vamal care completa declarațiile vamale de export și îndeplinea toate formalitățile vamale.

În drept, sunt incidente prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

Conform pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile fiscal.

Se reține că, pentru efectuarea operațiunilor de export este nevoie de justificarea acestuia cu următoarele documente:

- factura completată cu informațiile impuse de art.155 alin.5 din Codul fiscal ;
- declarația vamală de export în care se menționează numele exportatorului și care să fie certificată de autoritate vamală pentru liber de vamă;
- documentul de transport care atestă că bunurile părăsesc spațiul României;
- orice alt document care atestă realizarea efectivă a exportului.

Din corelarea datelor înregistrate în evidența contabilă (facturi, jurnale de vanzari) și declarațiile vamale de export, documente de transport, documente așa cum au fost prezentate în timpul desfășurării inspecției fiscale se reține că, în unele cazuri, în perioada 2005-2006, societatea nu a înregistrat în contabilitate veniturile din operațiunile de export, fapt ce a determinat diminuarea veniturilor și implicit a rezultatului financiar cu suma totală de .X./ lei.

Se reține, din documentele anexate la dosarul cauzei faptul că societatea a înregistrat valori mai mici a operațiunilor de export în evidența contabilă față de valoarea scrisă în declarațiile vamale de export, de asemenea societatea nu a întocmit factură pentru operațiunea de export și concomitent nu a înregistrat în evidența contabilă, cu toate că la rubrica din declarația vamală de export este specificată ca fiind existentă factura fiscală.

Având în vedere aceste deficiențe constatate la inspecția fiscală, din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține faptul că, în vederea verificării realității operațiunilor de export s-a solicitat Autorității Naționale a Vămiror, conform adresei înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr. .X./05.11.2009 transmiterea situației exporturilor derulate în perioada 01.01.2005 - 30.06.2009 de către S.C. .X. .X. S.A.

Urmare răspunsului Direcției de Tehnnologia Informa iei, Comuna iei  i Statistică Vamală formulat prin adresa nr .X.//26.11.2009, înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr..X.//03.12.2009  i nr. .X.//07.12.2009 **s-a constatat că există unele diferențe între exporturile înscrise in Declarațiile Vamale de Export si cele înregistrate în evidența contabilă a societ ii cu implicatie fiscala la stabilirea bazei de impozitare privind impozitul pe profit.**

Argumentul societ ii conform căruia „*societatea procedează la estimarea drepturilor vamale aferente fiecărui export care ajuta deciziei manageriale privind costurile de export  i că urma să contacteze un comisionar vamal care completa declarațiile vamale de export  i îndeplinea toate formalit tile vamale*”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece societatea recunoa te implicit neînregistrarea tuturor veniturilor din operatiuni de export prin explicatiile scrise primite în nota explicativă dată de contabilul sef al S.C. .X. .X. S.A.  n care se precizează că în cazul veniturilor neînregistrate societatea nu deține „**...documente justificative care sa ateste diferen ele de neînregistrare**”.

Având în vedere cele menționate, precum  i faptul că fa  de cele constatate de organele de inspecție fiscală prin raportul de inspecție fiscală societatea nu prezintă în sus inere argumente  i documente contabile (note contabile) din care să reiasă o altă situație decât cea constatată, în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat aceste venituri ca fiind neînregistrate cu implicație la stabilirea profitului impozabil, motiv pentru care în temeiul art. 216 alin. 1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările  i completările ulterioare, coroborat cu pct. 12.1. lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005 privind privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată potrivit căruia contestația poate fi respinsă ca “*neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt  i de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”, contestația formulată pentru suma .X./ lei, de S.C. .X. .X. S.A., va fi respinsă ca neîntemeiată.

Pe cale de consecin  se respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de .X./ lei aferent cheltuielilor în sumă de .X./ lei înregistrate pe anul 2006, precum  i respingerea contestației împotriva diminuării pierderii pe anul 2005 cu suma de .X./ lei.

1.i.  n ceea ce privește suma totală de X lei reprezentând:

- **.X./ lei** - cheltuieli cu prestări servicii pentru care societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative care să ateste legalitatea și realitatea operațiunilor;
- **.X./ lei** - cheltuieli cu serviciile efectuate de Compania Națională .X./ .X./ pentru care nu a prezentat documente justificative întocmite în acest sens;
- **.X./ lei** - cheltuieli înregistrate în mod eronat în contul 628 “ *alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*”;
- **.X./ lei** - cheltuieli de protocol eronat înregistrate în contul 604 “ *cheltuieli privind materialele nestocate*”, **Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozit pe profit aferent acestor cheltuieli în condițiile în care prin contestație nu se aduc argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.**

În fapt, prin Decizia de impunere nr.X./28.05.2010, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în sumă de .X./ lei, contestat în întregime de societate și majorări de întârziere aferente în sumă de .X./ lei.

Societatea aduce argumente doar pentru impozitul pe profit stabilit ca urmare a neacordării deductibilității fiscale a cheltuielilor reprezentând: cheltuieli cu prestări servicii efectuate de terți, cheltuieli privind amortizarea, venituri neînregistrate, așa cum s-a reținut la capitolul impozit pe profit din prezenta decizie. *Pentru diferența de impozit pe profit contestat, stabilit ca urmare a neacordării deductibilității de către organele de inspecție fiscală pentru cheltuielile reprezentând: cheltuieli protocol, cheltuieli cu prestări servicii fără documente justificative, S.C. .X. .X. S.A. nu aduce niciun argument în susținerea contestației.*

În drept, sunt incidente prevederile art.206 alin.1lit.c) și lit.d) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

c) motivele de fapt și de drept

d) dovezile pe care se întemeiază.”

coroborate cu prevederile pct.12.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

De asemenea, potrivit pct.2.4. din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată,

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

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care se înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

În baza celor precizate mai sus, precum și pentru faptul că societatea nu aduce nici un argument de fond în susținerea contestației care să fie justificat cu documente, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar ce face obiectul acestui capăt de cerere, se va respinge contestația formulată de S.C. .X. .X. S.A. ca nemotivată.

Pe cale de consecință se respinge contestația ca nemotivată pentru impozitul pe profit în sumă de .X./ lei aferent cheltuielilor în sumă de .X./ lei reprezentând cheltuieli cu prestări servicii pentru care societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative înregistrate pe anul 2006 și pentru impozitul pe profit în sumă de .X./ lei aferent cheltuielilor în sumă de .X./ lei reprezentând cheltuieli de protocol eronat înregistrate în contul 604 ”cheltuieli privind materialele nestocate” înregistrate în anul 2006, precum și respingerea contestației împotriva diminuării pierderii cu suma totală de .X./ lei.

Având în vedere soluțiile pronunțate la punctul 1 (lit. b, d și h) din prezenta decizie se va respinge ca neîntemeiată contestația S.C. .X. .X. S.A., pentru impozitul pe profit în sumă totală de .X./ lei, se va respinge ca nemotivată contestația pentru impozitul pe profit în sumă totală de .X./ lei (lit. i) și se va desființa Decizia de impunere nr..X./28.05.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată pentru impozitul pe profit în sumă totală de .X./ lei (pct. a, c, e,f și g).

În ceea ce privește suma de .X./ lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă totală de .X./ lei stabilit de organele de inspecție fiscală, prin Decizia de impunere nr..X./28.05.2010 privind

obligățiile fiscale suplimentare de plată, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./25.05.2010, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept **“accesorium sequitur principale”**.

Având în vedere că prin prezenta decizie s-a respins contestația **ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă totală de .X./ lei, ca nemotivată pentru impozitul pe profit în sumă totală de .X./ lei, se va respinge contestația și pentru accesoriile aferente acestor sume, acestea fiind datorate de S.C. .X. .X. SA, iar întrucât s-a desființat Decizia de impunere nr..X./28.05.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată pentru impozitul pe profit în sumă totală de .X./ lei, se va desființa și pentru accesoriile aferente acestei sume.**

Însă, întrucât accesoriile au fost calculate pentru întregul impozit pe profit în sumă de .X./ lei, fără a putea fi defalcate se va respinge contestația pentru întreaga sumă de .X./ lei, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit, urmând ca organele de inspecție fiscală să calculeze care sunt accesoriile datorate de contestatoare, aferente impozitului pe profit respins prin prezenta decizie.

2. Referitor la TVA în sumă totală de .X./ lei și majorările de întârziere aferente în sumă de .X./ lei

2.a. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei și majorările de întârziere în sumă de .X./ lei, aferentă serviciilor de consultanță oferite de un consultant în sensul obținerii unor finanțări nerambursabile pentru dezvoltarea propriei afaceri a contestatoarei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă societatea avea dreptul deducerii acestei taxe în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au analizat intenția societății de a realiza operațiuni taxabile.

În fapt, în baza contractului de consultanță nr..X./26.09.2008 încheiat de S.C. .X. .X. S.A. (beneficiar) și GEA .X./ & .X./ S.A. (consultant), societatea a beneficiat de servicii de consultanță oferite de consultant în sensul obținerii unor finanțări nerambursabile pentru dezvoltarea propriei afaceri, urmând ca proiectul dezvoltat de consultant să facă obiectul unei cereri de finanțare privind „un sistem inovativ și eco-eficient de producție”.

Consultantul, în baza contractului a emis factura nr. .X./07.10.2008 în valoare totală de .X./ lei din care TVA deductibilă în sumă de .X./ lei. Întrucât documentația pentru obținerea finanțării nu a fost depusă, finanțarea nerambursabilă fiind în măsură să se acorde cu prioritate proiectelor pentru IMM-uri, până la data încheierii raportului de inspecție fiscală, societatea nu a beneficiat de finanțarea respectivă.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că, societatea a înregistrat în mod nejustificat TVA deductibilă în sumă de .X./ lei având ca efect diminuarea TVA de plată cu aceeași sumă, încalcând prevederile art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

S.C. .X. .X. S.A., în susținerea cauzei, arată că, serviciile la care se face referire au fost prestate de persoane impozabile și au fost achiziționate și utilizate cu scopul desfășurării de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA, conform art.145 alin.2 și art.146 alin.1) și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Totodată, precizează că, intenția clară a societății a fost de a realiza operațiuni taxabile, dar ulterior realizării studiului de fezabilitate nu au reușit să identifice resursele financiare aferente părții de cofinanțare necesare proiectului și în prezent intenția societății fiind finalizarea proiectului de îndată ce se vor identifica resursele financiare necesare.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.145 alin.2 și art.146 alin. 1 lit. a) și alin. 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“ART: 145 (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

ART.146

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

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

(2) Prin norme se vor preciza cazurile în care documentele sau obligațiile, altele decât cele prevăzute la alin. (1), se vor prezenta sau îndeplini pentru a justifica dreptul de deducere a taxei”.

La pct.45 alin.2 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada de referință, respectiv 2008 – 2009, se prevede:

“ (2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.”

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.”

Din dispozițiile legale mai sus invocate reiese faptul că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor și serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și serviciile respective, iar aprecierea probelor referitoare la modul de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de către contribuabil trebuie făcută, în primul rând, de organul de inspecție fiscală.

În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia întrucât documentația pentru obținerea finanțării nu a fost depusă, finanțarea nerambursabilă fiind în măsură să se acorde cu prioritate proiectelor pentru IMM-uri, până la data încheierii raportului de inspecție fiscală societatea nebeneficiind de finanțarea respectivă, societatea înregistrând în mod nejustificat TVA deductibilă în sumă de .X./ lei, având ca efect diminuarea TVA de plată cu aceeași sumă, aceasta este nelegală, deoarece organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să facă aplicarea prevederilor art. 153 alin 1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Persoana impozabilă care este stabilită în .X./, conform art. 125¹ alin. 2 lit. b) și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent (...),” coroborate cu dispozițiile pct. 66 alin. 2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană

intentionează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice”.

Se reține că S.C. .X. .X. S.A. a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă unor servicii de consultanță oferite în baza contractului de consultanță nr..X./26.09.2008 încheiat cu S.C. GEA .X./ & .X./, în baza facturilor emise. Deși documentația pentru obținerea finanțării nu a fost depusă, intenția societății era, la data încheierii contractului, să realizeze proiectul “Modernizarea tipografiei prin achiziția de echipamente performante”.

Mai mult, întrucât, de la data aderării, legislația .X./ a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții Europene de Justiție; relevant în soluționarea speței în cauză este decizia Curții Europene de Justiție în cazul X/1995, potrivit căreia art. 17 din Directiva a 6-a, trebuie interpretat în sensul în care trebuie să i se permită persoanei impozabile ce acționează ca atare, să deducă taxa pe valoarea adăugată plătită pentru bunuri care i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate în scopul realizării lucrărilor investiției și pe care a intenționat să le folosească în cadrul operațiunilor taxabile. Dreptul de deducere rămâne dobândit când, din motive de circumstanță ce nu depind de voința sa, persoana impozabilă nu s-a folosit niciodată de bunurile și serviciile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Având în vedere prevederile legii fiscale citate mai sus, precum și jurisprudența Curții Europene de Justiție, se reține că **dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se acordă în anumite condiții, pe baza intenției declarate a persoanei impozabile de a desfășura activități supuse taxei pe valoarea adăugată**, aceasta având obligația de a demonstra îndeplinirea condițiilor legale pentru acordarea deducerii, organele de inspecție fiscală putând solicita și aprecia dovezile pe care se bazează această intenție. **Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este justificat atunci când se dovedește că o persoană a efectuat o serie de cheltuieli cu intenția de a realiza operațiuni taxabile, inclusiv investiții**, chiar dacă acestea nu s-au realizat în final și nu poate dovedi reaua credință a persoanei în cauză.

Relevant în soluționare este și decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-X1994 (INZO), conform căreia **chiar și prima cheltuială de investiție în scopul unei activități poate fi considerată activitate economică** în sensul art. 4 din Directiva a 6-a (în prezent art. 9 din Directiva X/2006/CE) și, în acest context, **autoritățile fiscale trebuie să țină cont de intenția declarată a persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul taxei pe valoarea adăugată**.

Totodată, art. 4 din Directiva a 6-a a statuat că **nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.**

Mai mult, potrivit pct. 18-20 din decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-X/1994 (INZO), art. 4 al Directivei a 6-a, echivalentul art. 127 din Codul fiscal, trebuie interpretat în sensul că din momentul în care administrația fiscală a admis calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată a unei societăți care și-a declarat intenția să înceapă o activitate economică ce dă naștere la operațiuni impozabile, comandarea unui studiu de rentabilitate pentru activitatea proiectată, poate fi considerată activitate economică în sensul acestui articol, chiar dacă acest studiu are ca scop să examineze în ce măsură activitatea proiectată este rentabilă. Rezultă că, în aceste condiții, **taxa pe valoarea adăugată achitată pentru un anumit studiu de rentabilitate poate fi în principiu dedusă**, conform art. 17 al Directivei a 6-a, echivalentul art. 145 din Codul fiscal, **iar dreptul de deducere rămâne dobândit, chiar dacă activitatea economică proiectată nu a dat naștere la operațiuni taxabile**, în condițiile în care urmare a rezultatelor acestui studiu s-a decis să nu se mai treacă la faza operațională.

Având în vedere cele de mai sus, precum și jurisprudența Curții Europene de Justiție, se reține că **dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se acordă în anumite condiții, pe baza intenției declarate a persoanei impozabile de a desfășura activități supuse taxei pe valoarea adăugată,** organele de inspecție fiscală putând solicita și aprecia dovezile obiective pe care se bazează această intenție. **Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este justificat atunci când se dovedește că o persoană a efectuat o serie de cheltuieli cu intenția de a realiza operațiuni taxabile**, inclusiv investiții, chiar dacă acestea nu s-au realizat în final și nu se poate dovedi reaua credință a persoanei în cauză.

Astfel, întrucât organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. .X. S.A. nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei, fără a lua în considerare intenția societății de a realiza operațiuni taxabile, în temeiul art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia : ***“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”***, decizia de impunere contestată se va desființa pentru suma de .X./ lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze

deductibilitatea TVA din punct de vedere al intenției societății contestatoare de a realiza operațiuni taxabile.

În ceea ce privește suma de .X./ lei reprezentând majorări de întârziere aferente TVA în sumă de .X./ lei stabilită de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr..X./28.05.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./25.05.2010, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”.**

Având în vedere că prin prezenta decizie se va desființa decizia de impunere contestată pentru capătul de cerere aferent TVA stabilit de organele de inspecție fiscală în sumă de .X./ lei, urmează să se desființeze și pentru suma de .X./ lei, reprezentând majorări de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar de plată.

2.b. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei și majorările de întârziere în sumă de .X./ lei, aferentă unor prestări de servicii, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația deducerii acestei taxe în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă aceste servicii au fost prestate în scopul obținerii de operațiuni taxabile.

În fapt, în perioada verificată, societatea a dedus TVA în sumă totală de .X./ lei aferentă unor prestări de servicii reprezentând activități de consultanță contabilă și financiară.

Prin raportul de inspecție fiscală nr. .X./25.05.2010, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu face dovada, cu documente justificative respectiv situații de lucrări, rapoarte de lucru, care să justifice realitatea, legalitatea și necesitatea acestor servicii reprezentând activități de consultanță contabilă și financiară (situație prezentată în anexa nr.18 la raportul de inspecție fiscală) și nici că acestea au fost făcute în scopul realizării de operațiuni taxabile. În consecință au stabilit că societatea a încălcat prevederile art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deducând în mod eronat taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor prestări de servicii.

S.C. .X. .X. S.A., în susținerea cauzei, arată că, serviciile la care se face referire au fost prestate de persoane impozabile și au fost achiziționate și utilizate cu scopul desfășurării de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA ,

conform art.145 alin.2 și art.146 alin.1 lit.a) și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt aplicabile, în perioada 2006-2008, prevederile art. 145 alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

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

iar pe perioada 01.01.2008 – 31.12.2009 sunt incidente prevederile art.145 alin.2 și art.146 alin. 1 lit.a) și alin.2 din același act normativ, potrivit cărora:

“ART:145 (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

ART.146

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

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

(2) Prin norme se vor preciza cazurile în care documentele sau obligațiile, altele decât cele prevăzute la alin. (1), se vor prezenta sau îndeplini pentru a justifica dreptul de deducere a taxei”.

La pct. 45 alin.4 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal se prevede:

“ (4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) și

(2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.”

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.”

Din dispozițiile legale mai sus invocate reiese faptul că, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor și serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și serviciile respective iar aprecierea probelor referitoare la modul de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de către contribuabil trebuie făcută, în primul rând, de organul de inspecție fiscală.

Cu alte cuvinte, taxa pe valoarea adăugată este deductibilă numai în cazul bunurilor/serviciilor utilizate pentru realizarea de operațiuni taxabile.

Din documentele anexate la dosarul cauzei s-a reținut faptul că nu s-a putut stabili realitatea și utilitatea acestor servicii, respectiv dacă aceste servicii au fost achiziționate pentru nevoile firmei, fiind destinate realizării de operațiuni taxabile.

Se reține că S.C. .X. .X. S.A. a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă unor servicii de consultanță, în baza facturilor emise conform contractelor economice încheiate cu S.C. .X./ S.R.L., S.C. .X./ S.R.L., și cu S.C. .X./ S.R.L., S.C. .X./ –G..X./ S.R.L., S.C. .X./ S.R.L., S.C. .X./ .X./ S.R.L., A.F. Ban, S.C. .X./ S.R.L., S.C. .X./ SRL.

Așa cum s-a stabilit și la pct. 1 lit. c) și lit. f) din prezentul capitol, referitor la contractul de prestări servicii nr..X./20.01.2005 încheiat între S.C. .X. .X. SA și SC .X./ SRL, precum și în ceea ce privește contractele încheiate de contestatoare cu S.C. .X./ S.R.L., S.C. .X./ –G..X./ S.R.L., S.C. .X./ S.R.L., S.C. .X./ .X./ S.R.L., A.F. Ban, S.C. .X./ S.R.L., S.C. .X./ S.R.L., toate având sediul în .X. .X., organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă se justifică necesitatea prestării acestor servicii în scopul desfasurării activității proprii a contestatoarei și în scopul realizării de operațiuni taxabile, rezumându-se doar la a constata că pentru anumite perioade au fost prezentate documente justificative, iar pentru altele nu, precum și a evidenția gradul de rudenie și calitatea unor salariați de administratori ai societăților prestatoare, organul de inspecție fiscală putând solicita și aprecia toate dovezile prezentate de contribuabil.

Având în vedere că organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă serviciile prestate de S.C. .X./ SRL, S.C. .X./ SRL, S.C. .X./ S.R.L., S.C. .X./ – G..X./ S.R.L., S.C. .X./ S.R.L., S.C. .X./ .X./ S.R.L., A.F. Ban, S.C. .X./ S.R.L., S.C. .X./ S.R.L., au avut ca scop realizarea de operațiuni taxabile, limitându-se la a menționa doar că „în perioada verificată societatea a dedus în mod nejustificat TVA în sumă totală de .X./ RON, aferentă unor prestări de servicii pentru care nu a prezentat documente justificative respectiv situații de lucrări, rapoarte de lucru, așa cum s-a arătat detaliat la cap. III 1) lit. C și G din prezentul raport de inspecție fiscală, pe cale de consecință s-a diminuat TVA deductibilă și implicit TVA de plată cu suma de .X./ lei”, în temeiul art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia : **“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”**, se va desființa contestația pentru suma de .X./ lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește suma de .X./ lei reprezentând majorări de întârziere aferente TVA stabilite de organele de inspecție fiscală, prin Decizia de impunere nr..X./28.05.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./25.05.2010, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”.**

Având în vedere că prin prezenta decizie s-a desființat contestația pentru capătul de cerere aferent TVA stabilit de organele de inspecție fiscală în sumă de .X./ lei, se va desființa și pentru suma de .X./ lei reprezentând majorări de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar de plată.

3. Impozitul pe venitul din salarii și asimilate salariilor

Perioada supusă verificării: 01.06.2005-30.06.2009

Referitor la diferența de impozit pe venitul din salarii în sumă de .X./ lei și majorările de întârziere în sumă de .X./ lei

3.a. În ceea ce privește avantajele în natură în sumă totală de .X./ lei aferentă avantajelor de bunuri în natură (masă caldă) acordate salariaților și cheltuielile în sumă de .X./ lei aferente prestărilor de servicii efectuate de persoane fizice autorizate Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă aceste sume reprezintă drepturi de natură salarială, în

condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză amănunțită a situației de fapt.

În fapt, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, societatea contestatoare a înregistrat în perioada 2005-2009 cheltuieli cu bunuri în natură (masă caldă) în sumă totală de .X./ lei (pentru perioada 2005-2007 suma de .X./ lei, iar pentru 2008-2009 suma de .X./ lei), în conturile 604 “cheltuieli cu materiale nestocate” și 623 “cheltuieli protocol”.

De asemenea, societatea a încheiat cu un număr de cinci persoane fizice autorizate, contracte de prestări servicii, persoane care îndeplinesc totodată și calitatea de angajați ai S.C. .X. .X. S.A. În baza acestor contracte, societatea a achitat suma totală de .X./ lei, această sumă fiind înregistrată de societate în contul 628 „cheltuieli privind prestări de servicii”.

Ca urmare a înregistrărilor la care am făcut referire mai sus, efectuate de societate, organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că, societatea a încălcat prevederile art. 55 alin.1 și alin.3 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ceea ce a determinat calcularea impozitelor cu reținere la sursă și cele datorate de angajator pentru baza impozabilă stabilită suplimentar în sumă de .X./ lei, un impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor aferent perioadei 2005-2009, în sumă totală de .X./ lei (.X./ +.X./+.X./) și în baza art.119 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au calculat accesorii în sumă totală de .X./ lei.

În urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a înregistrat în mod eronat aceste avantaje în natură (masă caldă) în sumă de .X./ lei, fapt ce a determinat necalcularea impozitelor cu reținere la sursă, respectiv impozitul pe salarii, avantajele în natură fiind considerate drepturi de natură salarială, potrivit art. 55 alin.3 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Cu ocazia inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a înregistrat în mod eronat aceste avantaje în natură (masă caldă) în sumă de .X./ lei, fapt ce a determinat necalcularea impozitelor cu reținere la sursă, respectiv impozitul pe salarii, avantajele în natură fiind considerate drepturi de natură salarială, potrivit art. 55 alin.3 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În susținerea cauzei, S.C. .X. .X. S.A. arată că, pentru asigurarea acțiunilor de protocol a încheiat un contract tip catering cu o firmă specializată pentru care în perioada 2005-2009 a primit facturi în valoare totală de .X./ lei, opinând ca acțiunile de protocol au vizat în totalitate terte persoane și nu angajați

ai săi. Totodată, în cadrul contractelor de muncă încheiate cu angajații nu s-a prevăzut obligația ca societatea să asigure o masă caldă, societatea considerând cheltuielile efectuate de natura cheltuielilor de protocol și pe care le-a avut în vedere la calculul profitului impozabil.

De asemenea, S.C. .X. .X. S.A., în susținerea cauzei, arată că, legiuitorul, când definește veniturile din salarii la art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, consideră ca venituri din salarii toate sumele bănești și avantajele în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract de muncă, în cazul de față sunt plătite unele sume bănești unor persoane fizice autorizate în baza unor contracte de prestări servicii.

În drept, potrivit prevederilor art. 55 alin (3) lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, Titlul III, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

Definirea veniturilor din salarii

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

a) utilizarea oricărui bun, inclusiv a unui vehicul de orice tip, din patrimoniul afacerii, în scop personal, cu excepția deplasării pe distanță dus-întors de la domiciliu la locul de muncă;

b) cazare, hrană, îmbrăcăminte, personal pentru munci casnice, precum și alte bunuri sau servicii oferite gratuit sau la un preț mai mic decât prețul pieței; coroborat cu prevederile pct.69 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal care prevăd că „ **avantajele în bani și în natură sunt considerate a fi orice foloase primite de salariat de la terți sau ca urmare a prevederilor contractului individual de muncă sau a unei relații contractuale între parti, după caz**”, iar potrivit prevederilor art.55 alin 1 din același act normativ:

“(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.”

De asemenea, prevederile art.84 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, stipulează că :

„Veniturile din salarii sau asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, precum și

orice sume de natură salarială primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:

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;**
- indemnizațiile de orice fel;**
- recompensele și premiile de orice fel;**

- sumele reprezentând premiul anual și stimulentele acordate, potrivit legii, personalului din instituțiile publice, cele reprezentând stimulentele din fondul de participare la profit, acordate salariaților agenților economici după aprobarea bilanțului contabil, potrivit legii;

- 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;

- orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor”.

Analizând prevederile mai sus invocate, se reține că sunt considerate venituri din salarii totalitatea sumelor încasate și a veniturilor în natură și a avantajelor de orice fel primite în legătură cu o activitate dependentă de o persoană fizică.

Referitor la contractele de prestări servicii încheiate cu persoane fizice autorizate, se reține, că potrivit prevederilor art. 55 alin. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, Titlul III, cu modificările și completările ulterioare, invocat de organele de inspecție fiscală **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.** Ori, în cazul de față serviciile sunt prestate în baza unor contracte de prestări servicii încheiate conform Codului civil.

Mai mult, așa cum susține și contestatoarea această situație a fost reglementată cu claritate prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 58/2010

pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale, care la art. III pct. 1 și pct. 2 prevede:

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

(2) În sistemul public de pensii și în sistemul asigurărilor pentru șomaj, prin venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială, în sensul prezentei ordonanțe de urgență, se înțelege acele venituri realizate din drepturi de autor și drepturi conexe definite potrivit art. 7 alin.

(1) pct. 13¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și/sau venituri rezultate din activități profesionale desfășurate în baza contractelor/convențiilor încheiate potrivit Codului civil. Asupra acestor venituri se datorează contribuțiile individuale de asigurări sociale și asigurări pentru șomaj.

Însă potrivit principiului conform căruia legea dispune numai pentru viitor, aceste prevederi nu pot fi aplicate retroactiv.

Din raportul de inspecție fiscală se reține că, în perioada verificată societatea a acordat angajaților bunuri în natura (masa caldă) în condițiile în care acestia au beneficiat de tichete de masă, în sumă totală de **.X./ lei**. Masa caldă reprezintă avantaje în natură de care, conform constatării organelor de inspecție fiscală, au beneficiat unii angajați ai societății contestatoare și care face obiectul impozitării.

Însă, potrivit prevederilor pct.69 din Normele Metodologice de aplicarea a Codului fiscal ***avantajele în bani și în natura sunt considerate a fi orice foloase primite de salariat ca urmare a prevederilor contractului individual de munca sau a unei relații contractuale între parti, după caz.*** Ori contestatoarea susține că în cadrul contractelor de muncă încheiate cu angajații nu este prevăzută ca și clauză contractuală obligația de a asigura o masă caldă.

Conform bonurilor fiscale anexate la facturile primite de la furnizorii de produse care au livrat “masa caldă”, rezultă în mod evident ca livrarea de mâncare caldă, preparate de bucătărie s-a făcut în zilele lucrătoare, dar nu reiese dacă de aceasta au beneficiat angajați ai societății sau au fost utilizate în acțiuni de protocol.

Totodată, potrivit art. 65 alin. 2) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, „**Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii**”.

Având în vedere cele de mai sus, în temeiul art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia : **“(3) Prin decizie se poate**

desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”, se va desființa contestația pentru impozitul pe salarii în sumă de .X./ lei.

În ceea ce privește suma de .X./ lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe salarii stabilite de organele de inspecție fiscală, prin Decizia de impunere nr..X./28.05.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./25.05.2010, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”.**

Având în vedere că prin prezenta decizie s-a desființat contestația pentru capătul de cerere aferent impozitului pe salarii stabilit de organele de inspecție fiscală în sumă de .X./ lei, se va desființa și pentru suma de .X./ lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe salarii.

3.b. În ceea ce privește cheltuielile în sumă de .X./ lei aferente cadourilor în bani oferite de angajator în luna decembrie 2006, 2007 și 2008 cu ocazia sărbătorii de Crăciun în beneficiul copiilor, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozit pe profit aferent acestor cheltuieli în condițiile în care prin contestație nu se aduc argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în luna decembrie din anii 2006, 2007 și 2008, în unele cazuri, salariați ai S.C. .X. .X. S.A., au beneficiat de cadouri în bani oferite de angajator cu ocazia sărbătorii de Crăciun în beneficiul copiilor care la data respectivă au depășit vârsta de 18 ani, sumele acordate erau mai mari decât plafonul de 150 lei sau situații în care nu s-au prezentat documente justificative respectiv certificate de naștere, sumele acordate fiind de .X./ lei.

Prin Decizia de impunere nr..X./28.05.2010, organele de inspecție fiscală au stabilit că această sumă nu a fost supusă impozitării, încălcându-se prevederile art.55 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În susținerea contestației, societatea nu aduce argumente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la impozitul pe salarii în sumă de .X./ lei și a majorărilor de întârziere aferente în sumă de .X./ lei.

În drept, sunt incidente prevederile art. 206 alin.1lit.c) și lit.d) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată,cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

d) motivele de fapt si de drept

d) dovezile pe care se întemeiază.”

coroborate cu prevederile pct.12.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

“12.1. Contestatia poate fi respinsă ca:

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

De asemenea, potrivit pct.2.4. din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată,

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

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care se înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

În baza celor precizate mai sus, precum și pentru faptul că societatea nu aduce niciun argument de fond în susținerea contestației care să fie justificat cu documente, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală pentru impozitul pe salarii ce face obiectul acestui capăt de cerere, se va respinge contestația formulată de S.C. .X. .X. S.A. ca nemotivată.

Pe cale de consecință se respinge contestația ca nemotivată pentru impozitul pe salarii în sumă de **.X./ lei** aferent cheltuielilor în sumă de **.X./ lei**.

În ceea ce privește suma de .X./ lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe salarii stabilite de organele de inspecție fiscală, prin Decizia de impunere nr..**X./28.05.2010** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..**X./25.05.2010**, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în

raport cu debitul, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**.

Având în vedere că prin prezenta decizie s-a respins ca nemotivată contestația pentru capătul de cerere aferent impozitului pe salarii stabilit de organele de inspecție fiscală în sumă de **.X./ lei**, se va respinge și pentru suma de **.X./ lei** reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe salarii.

4. IMPOZITUL PE VENITURILE DIN ACTIVITĂȚI INDEPENDENTE

Perioada supusă verificării: 01.06.2005 – 30.06.2009

Referitor la suma de .X./ lei și majorările de întârziere aferente în sumă de .X./ lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea contestatoare datorează impozit pe venit în condițiile în care impozitul aferent veniturile plătite în baza contractelor/convențiilor încheiate de Compania Națională .X./ .X./ a fost plătit de către aceasta.

În fapt, între S.C. .X. .X. S.A., în calitate de beneficiar și Compania Națională .X./ .X./ (.X./) în calitate de prestator, a fost încheiată convenția-cadru nr.X./306/20.01.2005 și acte adiționale. Potrivit actelor adiționale nr.4, 6 și 8 la convenția-cadru menționată, beneficiarul S.C. .X. .X. S.A. se obligă să achite distribuitorului .X./, în vederea distribuirii de pliante publicitare către diverși destinatari suma totală de **.X./ lei(.X./+.X./+.X./)** cu obligația din partea distribuitorului de a încheia convenții civile de prestări servicii cu intermediari persoane fizice, în numele și pe seama beneficiarului.

S.C. .X. .X. S.A. a înregistrat această sumă de **.X./ lei** în contul 628 „*cheltuieli cu prestări servicii executate de terți*”.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. .X. .X. S.A. a înregistrat eronat în contul 628 „*cheltuieli cu prestări servicii*” suma de **.X./ lei** fără a prezenta documente justificative întocmite în acest sens acestea reprezentând în fapt, drepturi de natură salarială care trebuiau înregistrate în contul 621 „*cheltuieli cu colaboratori*”, pentru care S.C. .X. .X. S.A. avea obligația de a înregistra impozitul pe venit în cota de 16%. Suma de **.X./ lei** nu a fost virată de S.C. .X. .X. S.A. care îndeplinea calitatea de plătitor/angajator, încalcându-se astfel prevederile art. 52 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Titlul III, cu modificările și completările ulterioare.

S.C. .X. .X. S.A., în susținerea cauzei, arată că, pentru aceste venituri din activități independente, plătitorul de venit este obligat să rețină la sursă impozitul pe venit, fapt care s-a întâmplat și în realitate, astfel că **.X./** care avea

calitatea de plătitor de venit a declarat, reținut și virat bugetului de stat impozitul pe venit, cât și contribuțiile aferente, fapt certificat și de un control încrucișat efectuat la .X./ Prin urmare, contestatoarea consideră că, în mod eronat organul de inspecție a reținut în sarcina sa impozit pe venit de plată atâta timp cât plătitorul de venit .X./ a făcut acest lucru.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 52 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

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

De asemenea, sunt aplicabile prevederile art.79 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(1) Impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul plății veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea unei cote de 16% asupra venitului brut”.

Având în vedere cele mai sus menționate, rezultă că veniturile din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil reprezintă, potrivit art. 52 din Codul fiscal, venituri din activități independente pentru care plătitorii acestor venituri au obligația de a calcula, de a reține și de a vira impozit, prin reținere la sursă, prin aplicarea unei cote de 16% asupra venitului brut.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, se reține că, beneficiarul S.C. .X. .X. S.A. se obliga să achite distribuitorului C.N.P.R, în vederea distribuirii de pliante publicitare către diverși destinatari, suma totală de .X./ lei (.X./+.X./+.X./) cu obligația din partea distribuitorului de a încheia convenții civile de prestări servicii cu intermediari persoane fizice, în numele și pe seama beneficiarului. Conform prevederilor din actele adiționale, distribuitorul se obliga ca plata impozitelor să se efectueze în numele și pe seama beneficiarului și totodată să prezinte beneficiarului la solicitarea scrisă a acestuia statele de plată a intermediarilor pentru plățile aferente convențiilor de prestări servicii,documentele justificative privind plata contribuțiilor la stat precum și numele, prenumele și un număr de telefon pentru fiecare intermediar.

Se reține totodată că, distribuitorul va plăti în numele și pe seama beneficiarului drepturile bănești convenite intermediarilor în baza convențiilor de

prestari servicii și de asemenea, va plăti în numele și pe seama beneficiarului, impozitele cu reținere la sursă datorate de către beneficiar în baza convențiilor de prestări servicii aferente remuneratiei intermediarilor, *respectiv va vira la stat 16% reprezentand impozit pe venit datorat de beneficiar in baza conventiei civile de prestari servicii si 6,5% contributie la Casa de asigurari de sanatate.*

Suma totală de .X./ lei a fost înregistrată de societate în contul 628 „*cheltuieli cu prestari servicii*” fără a se prezenta documente justificative întocmite în acest sens, iar pentru lămurirea acestei situații de fapt, organele de inspecție fiscală au solicitat efectuarea unui control încrucișat la .X./ având drept scop clarificarea unor aspecte privind actele aditionale nr.4, 6 si 8 la conventia cadru nr..X./306/20.01.2005 dintre beneficiarul S.C. .X. .X. S.A. și prestatorul .X./

Din controlul încrucișat efectuat la .X./, conform Procesului verbal înregistrat la D.G.A.M.C. sub nr..X.//06.05.2010 a rezultat că .X./ a înregistrat în contabilitate încasarea sumei de .X./ lei de la S.C. .X. .X. S.A. în creditul contului 462 „*creditori diversi*”. Din aceasta sumă, sucursale ale companiei, au reținut impozitul pe venit și contribuția pentru asigurări de sănătate asigurați iar suma netă ramasă a fost achitată către prestatori.

Din documentele anexate dosarului cauzei, se reține faptul că, prin conventia încheiată prin mandatarul .X./ între S.C. .X. .X. S.A. în calitate de beneficiar și un intemediar (prestator) a rezultat că obiectul contractului constă în prestarea de servicii (distribuirea de pliante) **pentru și in interesul beneficiarului, in schimbul unei remuneratii care va fi platita prin mandatarul .X./**. Contractul prevede că pentru serviciile prestate, *”beneficiarul va datora intermediarului de servicii o remuneratie bruta, in functie da cantitatea de pliante publicitare distribuita ...Din remuneratia bruta, beneficiarul va retine impozitele aferente lui, in calitate de angajator, urmand ca acestea sa fie vărsate la stat”*.

Astfel, sumele reținute cu titlu de impozit pe venit și contribuția de asigurări de sănătate pentru asigurați au fost achitate și declarate de .X./ prin declarația cod 100, nerespectându-se astfel actele adiționale încheiate în baza Contractului cadru nr. .X./306/20.01.2005, obligația calculării, reținerii și virării impozitelor datorate de beneficiar trebuind să se efectueze în numele și pe seama acestuia și nu în numele .X./

Dacă obligațiile bugetare ar fi fost achitate de .X./ în numele și pe seama societății contestatoare, în speță ar fi fost aplicabile prevederile art. 114 alin. 2[^]6 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

„În situația în care plata se efectuează de către o altă persoană decât debitorul, dispozițiile art. 1093 din Codul civil se aplică în mod corespunzător”.

Art. 1093 din Codul civil, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“Obligația poate fi achitată de orice persoană interesată, precum de un coobligat sau de un fidejutor.

Obligația poate fi achitată chiar de o persoană neinteresată; această persoană trebuie însă să lucreze în numele și pentru achitarea debitorului, sau de lucrează în numele ei propriu, să nu se subroge, în drepturile creditorului”.

Din textul de lege invocat reiese că obligația poate fi achitată și de o persoană neinteresată, care poate să lucreze, fie în numele și pentru achitarea debitorului, fie în numele ei propriu. Singura condiție pentru a lucra în nume propriu este ca persoana care achită obligația **să nu se substituie în drepturile creditorului.**

Din documentele aflate la dosarul cauzei, reiese că deși prin convenția încheiată între .X./ și S.C. .X. .X. S.A. a rezultat că obiectul contractului constă în prestarea de servicii (distribuirea de pliante) pentru și în interesul beneficiarului, în schimbul unei remunerații care va fi platită prin mandatarul .X./, pentru serviciile prestate, *”beneficiarul va datora intermediarului de servicii o remunerație brută, în funcție de cantitatea de pliante publicitare distribuită ...Din remunerația brută, beneficiarul va reține impozitele aferente lui, în calitate de angajator, urmând ca acestea să fie vărsate la stat”*, totuși se reține că impozitele aferente au fost achitate de către .X./, în numele și pe seama ei și nu pe seama contestatoarei.

Constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia există posibilitatea îndreptării erorilor materiale din documentele de plată întocmite în termen de 1 an de zile, potrivit art.110 alin.(6) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicat, cu modificările și completările ulterioare care prevede că **„cererea poate fi depusă în termen de 1 an de la data plății, sub sancțiunea decăderii”**, ceea ce nu s-a întâmplat, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere că pct. 1.2. din Anexa 1 la O.M.E.F. nr. 1311/2008 pentru aprobarea Procedurii de îndreptare a erorilor materiale din documentele de plată întocmite de debitori privind obligațiile fiscale, prevede:

“1.2. Prezenta procedură de îndreptare a erorilor materiale din documentele de plată întocmite de contribuabil se aplică în următoarele situații:

a) plata obligațiilor fiscale s-a efectuat în alt cont bugetar decât cel corespunzător ori utilizând un cod fiscal eronat;

b) în contul bugetar, inclusiv în contul unic, au fost achitate și alte obligații fiscale decât cele prevăzute a se achita în contul respectiv”.

Ori, în cazul de față nu ne aflăm în niciuna din cele două situații.

Mai mult, din analiza Procesului verbal nr. .X./06.05.2010 încheiat ca urmare a controlului încuciușat efectuat la Compania Națională .X./ .X./ reiese că organele de control nu au constatat nicio deficiență cu privire la modul de declarare și plată a impozitului de către .X./, fapt ce intră în contradicție cu constatările din raportul de inspecție fiscală în care se constată că .X./ în mod eronat a declarat și plătit impozitul privind veniturile din activități independente.

Se reține că, în speță sunt aplicabile prevederile Codului fiscal anterior reținute, potrivit cărora **plătitorii de venituri au obligația de a calcula, de a reține și de a vira impozit prin reținere la sursă**, având în vedere faptul că atât convențiile civile au fost încheiate de .X./ direct cu prestatorii de servicii, cât și faptul că sumele au fost plătite direct tot de .X./ în numele acesteia și nu în numele și pe seama societății contestatoare.

Având în vedere cele de mai sus, în temeiul art. 216 alin. 1 și alin. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: **“(3) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă. În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.”**, se va admite contestația pentru suma de .X./ lei reprezentând impozit pe veniturile din activități independente și se va anula parțial Decizia de impunere nr. .X./28.05.2010.

În ceea ce privește suma de .X./ lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din activități independente stabilite de organele de inspecție fiscală, prin Decizia de impunere nr. .X./28.05.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr..X./25.05.2010, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”.**

Având în vedere că prin prezenta decizie s-a desființat contestația pentru capătul de cerere aferent impozitului pe veniturile din activități independente stabilit de organele de inspecție fiscală în sumă de .X./ lei, urmează să se admită și pentru suma de .X./ lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din activități independente.

5. Referitor la suma totală de X lei, reprezentând:

- .X./ lei - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator ;
- .X./ lei - majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X./ lei - contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- .X./ lei - majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- .X./ lei - contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X./ lei - majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X./ lei - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați ;
- .X./ lei - majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X./ lei - contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator ;
- .X./ lei - majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru somaj datorată de angajator;
- .X./ lei - contribuția individuală de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați;
- .X./ lei - majorări de întârziere aferente contribuției individuală de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați;
- .X./ lei - contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator ;
- .X./ lei - majorări de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- .X./ lei - contribuția pentru concedii și indemnizații datorate de persoanele aflate în incapacitate de muncă ;
- .X./ lei - majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații datorate de persoanele aflate în incapacitate de muncă;

- .X./ lei - contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;

- .X./ lei - majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, *Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunte dacă acestea au fost legal stabilite de organele de inspecție fiscală în sarcina societății în condițiile în care la capitolele precedente, respectiv cap. 3 din decizie, s-a reținut că baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii a fost legal majorată în timpul inspecției fiscale iar contribuțiile sociale se calculează asupra fondului total de salarii brute lunare.*

Perioada supusă verificării : 01.06.2005-30.06.2009

În fapt, societatea contestatoare a înregistrat în perioada 2005-2009 cheltuieli cu bunuri în natură (masă caldă) în sumă totală de .X./ lei (pentru perioada 2005-2007 suma de .X./ lei, iar pentru 2008-2009 suma de .X./ lei), în conturile 604 "*cheltuieli cu materiale nestocate*" și 623 "*cheltuieli protocol*".

De asemenea, societatea a încheiat cu un număr de cinci persoane fizice autorizate, contracte de prestări servicii, persoane care îndeplinesc totodată și calitatea de angajați ai S.C. .X. .X. S.A. În baza acestor contracte, societatea a achitat suma totală de .X./ lei, această sumă fiind înregistrată de societate în contul 628 „*cheltuieli privind prestări de servicii*”.

Ca urmare a înregistrărilor la care am făcut referire mai sus, efectuate de societate, organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că, societatea a încălcat prevederile art. 55 alin.1 și alin.3 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ceea ce a determinat calcularea impozitelor cu reținere la sursă și cele datorate de angajator pentru baza impozabilă stabilită suplimentar în sumă de .X./ lei, un impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor aferent perioadei 2005-2009, în sumă totală de .X./ lei (X +.X./+.X./) și în baza art.119 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au calculat accesorii în sumă totală de .X./ lei.

În urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a înregistrat în mod eronat aceste avantaje în sumă de .X./ lei, fapt ce a determinat necalcularea impozitelor cu reținere la sursă, respectiv impozitul pe salarii, avantajele în natură fiind considerate drepturi de natură salarială, potrivit art. 55 alin.3 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Cu ocazia inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a înregistrat în mod eronat aceste avantaje în sumă de .X./ lei, fapt

ce a determinat necalcularea impozitelor cu reținere la sursă, respectiv impozitul pe salarii, avantajele în natură fiind considerate drepturi de natură salarială, potrivit art. 55 alin.3 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În susținerea cauzei, S.C. .X. .X. S.A. arată că, pentru asigurarea acțiunilor de protocol a încheiat un contract tip catering cu o firmă specializată pentru care în perioada 2005-2009 a primit facturi în valoare totală de .X./ lei, opinând ca acțiunile de protocol au vizat în totalitate terte persoane și nu angajați ai săi. Totodată, în cadrul contractelor de muncă încheiate cu angajații nu s-a prevăzut obligația ca societatea să asigure o masă caldă, societatea considerând cheltuielile efectuate de natura cheltuielilor de protocol și pe care le-a avut în vedere la calculul profitului impozabil.

De asemenea, S.C. .X. .X. S.A., în susținerea cauzei, arată că, legiuitorul, când definește veniturile din salarii la art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, consideră ca venituri din salarii toate sumele bănești și avantajele în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract de muncă, în cazul de față sunt plătite unele sume bănești unor persoane fizice autorizate în baza unor contracte de prestări servicii.

Totodată, în luna decembrie din anii 2006, 2007 și 2008, în unele cazuri, salariații ai S.C. .X. .X. S.A., au beneficiat de cadouri în bani oferite de angajator cu ocazia sărbătorii de Crăciun în beneficiul copiilor care la data respectivă au depășit vârsta de 18 ani, sumele acordate erau mai mari decât plafonul de X lei sau situații în care nu s-au prezentat documente justificative respectiv certificate de naștere, sumele acordate fiind de .X./ lei.

Prin Decizia de impunere nr..X./28.05.2010, organele de inspecție fiscală au stabilit că această sumă nu a fost supusă impozitării, încălcându-se prevederile art.55 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În susținerea contestației, societatea nu aduce argumente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la impozitul pe salarii în sumă de .X./ lei și a majorărilor de întârziere aferente în sumă de .X./ lei și nici pentru contribuțiile aferente calculate de organele de inspecție fiscală.

În urma inspecției fiscale, organele de control au stabilit ca bază impozabilă suplimentară suma de .X./ lei la care au fost calculate contribuțiile suplimentare datorate la bugetul statului.

În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale datorată de angajator și contribuția individuală la fondul de asigurări sociale reținută de la asigurați

În drept, sunt aplicabile prevederile art.23 alin.1 și art.24 alin.1 și prevederile din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora :

Art.23 **„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

“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.[...]” .

Potrivit prevederilor Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 91/2007 privind pentru modificarea și completarea unor acte normative din domeniul protecției sociale și a Ordinului ministrului muncii, familiei și egalității de șanse nr.1019/2007 pentru modificarea Normelor de aplicare a prevederilor Legii nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, prin care: *„venitul brut realizat este definit ca fiind totalitatea veniturilor în bani sau în natură, indiferent de fondurile din care acestea se achită, baza de calcul a contribuției angajatorului reprezintă totalul veniturilor brute lunare realizate de asigurați, care constituie bază de calcul pentru contribuția de asigurări sociale.”*

a) Având în vedere că potrivit pct. 3.a) din prezentul capitol s-a desființat Decizia de impunere nr. .X./28.05.2010 pentru impozitul pe salarii în sumă de **.X./ lei** aferent bazei impozabile suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală în cuantum de **.X./ lei**, pe cale de consecință se va desființa și contribuția de asigurări sociale datorate de angajator în sumă totală de **.X./ lei** și accesoriile aferente acesteia în sumă de **.X./ lei** (având în vedere principiul conform căruia accesoriile urmează soarta principalului), precum și contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la angajați în sumă de **.X./ lei** și accesoriile aferente în sumă de **.X./ lei**.

b) Având în vedere că potrivit pct. 3.b) din prezentul capitol s-a respins ca nemotivată contestația formulată de S.C. .X. .X. SA pentru impozitul pe salarii în sumă de **.X./ lei** aferent bazei impozabile suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală în cuantum de **.X./ lei**, pe cale de consecință se va respinge ca nemotivată și contribuția de asigurări sociale datorate de angajator în sumă totală

de .X./ lei și accesoriile aferente acestora în sumă de .X./ lei (având în vedere principiul conform căruia accesoriile urmează soarta principalului), precum și contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la angajați în sumă de .X./ lei și accesoriile aferente în sumă de .X./ lei.

În ceea ce privește contribuția la fondul pentru asigurări de sănătate datorată de angajator și cea reținută de la asigurați

În drept, sunt aplicabile prevederile art.52 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.150/2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora :

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

Aceleași prevederi legale se regăsesc și la art.258 din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, Ordonanței de urgență a Guvernului nr.91/2007 și a Ordinului ministrului muncii, familiei și egalității de șanse nr.1019/2007 care stipulează:

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

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

iar pentru contribuția asiguraților la bugetul asigurărilor sociale de sanatate, baza de calcul este reglementată de art.257 din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, care stipulează:

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

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

a) Având în vedere că potrivit pct. 3.a) din prezentul capitol s-a desființat Decizia de impunere nr. .X./28.05.2010 pentru impozitul pe salarii în

sumă de **.X./ lei** aferent bazei impozabile suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală în cuantum de **.X./ lei**, pe cale de consecință se va desființa și contribuția la fondul pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă totală de **.X./ lei** și accesoriile aferente acesteia în sumă de **.X./ lei** (având în vedere principiul conform căruia accesoriile urmează soarta principalului), precum și contribuția la fondul pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de **.X./ lei** și accesoriile aferente în sumă de **.X./ lei**.

b) Având în vedere că potrivit pct. 3.b) din prezentul capitol s-a respins ca nemotivată contestația formulată de S.C. .X. .X. SA pentru impozitul pe salarii în sumă de **.X./ lei** aferent bazei impozabile suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală în cuantum de **.X./ lei**, pe cale de consecință se va respinge ca nemotivată și contribuția la fondul pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă totală de **.X./ lei** și accesoriile aferente acesteia în sumă de **.X./ lei** (având în vedere principiul conform căruia accesoriile urmează soarta principalului), precum și contribuția la fondul pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de **.X./ lei** și accesoriile aferente în sumă de **.X./ lei**.

În ceea ce privește contribuția la fondul pentru asigurări de sănătate în sumă totală de .X./ lei și accesoriile aferente în sumă totală de .X./ lei, contribuție aferentă sumei de .X./ lei plătită Companiei Naționale .X./ .X./ în baza convenției cadru nr. .X./306/20.01.2005 și a actelor adiționale nr. 4, 6 și 8, întrucât potrivit pct. 4 din prezentul capitol s-a admis contestația pentru impozitul pe veniturile din activități independente în sumă de **.X./ lei** și s-a anulat Decizia de impunere nr. .X./28.05.2010, pe cale de consecință se va admite contestația pentru contribuția la fondul pentru asigurări de sănătate în sumă totală de **.X./ lei** și accesoriile aferente acesteia în sumă de **.X./ lei** (având în vedere principiul conform căruia accesoriile urmează soarta principalului).

În ceea ce privește contribuția la fondul de somaj datorată de angajator și cea reținută de la asigurați

În drept, sunt aplicabile prevederile art.26 alin.1 din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurarilor pentru somaj și stimularea ocupării forței de muncă, pentru contribuția la fondul de somaj datorată de angajator, care prevede :

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

De asemenea, la art.13 din Hotararea Guvernului nr.174/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.76/2002, se stipuleaza, că :

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

- a) salariile de bază;**
- b) indemnizatiile, ca unică formă de remunerare a activității;**
- c) salariile de bază aferente personalului român trimis în misiune permanentă în străinătate, corespunzătoare funcțiilor în care persoanele respective sunt încadrate în țară;**
- d) sporurile, adaosurile si indemnizatiile;**
- e) salariile de merit;**
- f) sumele realizate prin plata cu ora, gărzile, indemnizatiile clinice;**
- g) stimulentele si premiile de orice fel care se plătesc din fondul de salarii;**
- h) indemnizatiile pentru concediul de odihnă;**
- i) indemnizatiile pentru perioadele de incapacitate temporară de muncă, suportate de unități, conform legii, din fondul de salarii;**
- j) *** Abrogată**
- k) orice alte sume plătite din fondul de salarii, cu exceptia compensatiilor acordate în condițiile legii si ale contractului colectiv de muncă, salariatilor concediati pentru motive care nu tin de persoana lor.”**

De asemenea sunt aplicabile pentru art.27 alin.1 din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurarilor pentru somaj și stimularea ocupării forței de muncă, pentru contributia la fondul de somaj datorată de asigurați, care prevede :

“(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.”

a) Având în vedere că potrivit pct. 3.a) din prezentul capitol s-a desființat Decizia de impunere nr. .X./28.05.2010 pentru impozitul pe salarii în sumă de .X./ lei aferent bazei impozabile suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală în cuantum de .X./ lei, pe cale de consecință se va desființa și contribuția la fondul de șomaj datorată de angajator în sumă totală de .X./ lei și accesoriile aferente acesteia în sumă de .X./ lei (având în vedere principiul conform căruia accesoriile urmează soarta principalului), precum și contribuția la

fondul de șomaj reținută de la angajați în sumă de **.X./ lei** și accesoriile aferente în sumă de **.X./ lei**.

b) Având în vedere că potrivit pct. 3.b) din prezentul capitol s-a respins ca nemotivată contestația formulată de S.C. .X. .X. SA pentru impozitul pe salarii în sumă de **.X./ lei** aferent bazei impozabile suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală în cuantum de **.X./ lei**, pe cale de consecință se va respinge ca nemotivată și contribuția la fondul de șomaj datorată de angajator în sumă totală de **.X./ lei** și accesoriile aferente acesteia în sumă de **X lei** (având în vedere principiul conform căruia accesoriile urmează soarta principalului), precum și contribuția la fondul de șomaj reținută de la angajați în sumă de **X lei** și accesoriile aferente în sumă de **X lei**.

În ceea ce privește contribuția la fondul de asigurări pentru accidente de munca și boli profesionale

În drept, sunt aplicabile prevederile art.96 alin.1 lit.a) din Legea nr.3.X./2002 privind asigurarea pentru accidente de munca și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

- a) angajatorii, pentru asigurații prevăzuți la art. 5 și 7; [...]**
- b) asigurații prevăzuți la art. 6.”**

La **art.5** din același act normativ se dispune :

“Sunt asigurate obligatoriu prin efectul prezentei legi:

a) persoanele care desfășoară activități pe baza unui contract individual de muncă, indiferent de durata acestuia, inclusiv funcționarii publici;

b) persoanele care își desfășoară activitatea în funcții electivă sau care sunt numite în cadrul autorității executive, legislative ori judecătorești, pe durata mandatului, precum și membrii cooperatori dintr-o organizație a cooperatiei meșteșugărești, ale căror drepturi și obligații sunt asimilate, în condițiile prezentei legi, cu ale persoanelor prevăzute la lit. a);

c) somerii, pe toată durata efectuării practicii profesionale în cadrul cursurilor organizate potrivit legii;

d) persoanele care desfășoară activități exclusiv pe bază de convenții civile de prestări de servicii și care realizează un venit brut pe an calendaristic echivalent cu cel puțin 3 salarii medii brute pe economia națională;

e) ucenicii, elevii și studenții, pe toată durata efectuării practicii profesionale”,

Art. 6

(1) Se pot asigura în condițiile prezentei legi, pe bază de contract individual de asigurare, persoanele care se află în una sau mai multe dintre următoarele situații:

- a) asociat unic, asociați, comanditari sau acționari;**
- b) comandați, administratori sau manageri;**
- c) membri ai asociației familiale;**
- d) persoane autorizate să desfășoare activități independente;**
- e) persoane angajate în instituții internaționale;**
- f) proprietari de bunuri și/sau arendași de suprafețe agricole și forestiere;**
- g) persoane care desfășoară activități agricole în cadrul gospodăriilor individuale sau activități .X./ în domeniul forestier;**
- h) membri ai societăților agricole sau ai altor forme de asociere din agricultură;**
- i) alte persoane interesate, care își desfășoară activitatea pe baza altor raporturi juridice decât cele menționate anterior.**

(2) Conținutul contractului individual de asigurare se stabilește în no”,

iar la art.7 se precizează :

“(1) Prevederile art. 5 sunt aplicabile si angajatilor români care prestează muncă în străinătate din dispoziția angajatorilor români, în condițiile legii.

(2) Au calitatea de asigurat si cetățenii străini sau apatrizii care prestează muncă pentru angajatori români, pe perioada în care au, potrivit legii, domiciliul sau reședința în .X./.”

a) Având în vedere că potrivit pct. 3.a) din prezentul capitol s-a desființat Decizia de impunere nr. .X./28.05.2010 pentru impozitul pe salarii în sumă de **.X./ lei** aferent bazei impozabile suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală în cuantum de **.X./ lei**, pe cale de consecință se va desființa și contribuția la fondul de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale în sumă totală de **X lei** și accesoriile aferente acesteia în sumă de **.X./ lei** (având în vedere principiul conform căruia accesoriile urmează soarta principalului).

b) Având în vedere că potrivit pct. 3.b) din prezentul capitol s-a respins ca nemotivată contestația formulată de S.C. .X. .X. SA pentru impozitul pe salarii în sumă de **.X./ lei** aferent bazei impozabile suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală în cuantum de **.X./ lei**, pe cale de consecință se va respinge ca nemotivată și contribuția la fondul de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale în sumă totală de **X lei** și accesoriile aferente acesteia în sumă de **X lei** (având în vedere principiul conform căruia accesoriile urmează soarta principalului).

În ceea ce privește contribuția pentru concedii și indemnizații datorate de persoanele aflate în incapacitate de muncă din cauză de accident de muncă sau boală profesională

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 1 alin.1 din O.U.G. nr. 158/2005, cu modificări și completări ulterioare, care stipulează:

“(1) Persoanele asigurate pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate în sistemul de asigurări sociale de sănătate, denumite în continuare asigurați, au dreptul, în condițiile prezentei ordonanțe de urgență, pe perioada în care au domiciliul sau reședința pe teritoriul României, la concedii medicale și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, dacă:

A. desfășoară activități pe bază de contract individual de muncă sau în baza raportului de serviciu”.

a) Având în vedere că potrivit pct. 3.a) din prezentul capitol s-a desființat Decizia de impunere nr. .X./28.05.2010 pentru impozitul pe salarii în sumă de **.X./ lei** aferent bazei impozabile suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală în cuantum de **.X./ lei**, pe cale de consecință se va desființa și contribuția pentru concedii și indemnizații datorate de persoanele aflate în incapacitate de muncă din cauză de accident de muncă sau boală profesională în sumă totală de **X lei** și accesoriile aferente acesteia în sumă de **.X./ lei** (având în vedere principiul conform căruia accesoriile urmează soarta principalului).

b) Având în vedere că potrivit pct. 3.b) din prezentul capitol s-a respins ca nemotivată contestația formulată de S.C. .X. .X. SA pentru impozitul pe salarii în sumă de **.X./ lei** aferent bazei impozabile suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală în cuantum de **.X./ lei**, pe cale de consecință se va respinge ca nemotivată și contribuția pentru concedii și indemnizații datorate de persoanele aflate în incapacitate de muncă din cauză de accident de muncă sau boală profesională în sumă totală de **X lei** și accesoriile aferente acesteia în sumă de **X lei** (având în vedere principiul conform căruia accesoriile urmează soarta principalului).

În ceea ce privește contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale

Perioada supusă verificării: 01.01.2007-30.06.2009

În drept, sunt aplicabile 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, care stipulează:

“(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.”

a) Având în vedere că potrivit pct. 3.a) din prezentul capitol s-a desființat Decizia de impunere nr. .X./28.05.2010 pentru impozitul pe salarii în sumă de .X./ lei aferent bazei impozabile suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală în cuantum de .X./ lei, pe cale de consecință se va desființa și contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă totală de X lei și accesoriile aferente acestuia în sumă de X lei (având în vedere principiul conform căruia accesoriile urmează soarta principalului).

b) Având în vedere că potrivit pct. 3.b) din prezentul capitol s-a respins ca nemotivată contestația formulată de S.C. .X. .X. SA pentru impozitul pe salarii în sumă de .X./ lei aferent bazei impozabile suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală în cuantum de .X./ lei, pe cale de consecință se va respinge ca nemotivată și contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă totală de X lei și accesoriile aferente acestuia în sumă de X lei (având în vedere principiul conform căruia accesoriile urmează soarta principalului).

În consecință, în temeiul art. 216 alin. 1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia „ **Prin decizie contestația poate fi admisă**”, contestația se va admite pentru suma de .X./ lei, reprezentând contribuții datorate către bugetul de asigurări și fonduri speciale.

În ceea ce privește suma de .X./ lei reprezentând accesorii aferente contribuțiilor datorate către bugetul de asigurări și fonduri speciale în cuantum de .X./ lei stabilite de organele de inspecție fiscală, prin Decizia de impunere nr. .X./28.05.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr..X.//25.05.2010, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale**”.**

Având în vedere că prin prezenta decizie s-a desființat decizia de impunere contestată pentru capătul de cerere aferent contribuțiilor datorate către bugetul de asigurări și fonduri speciale stabilite de organele de inspecție fiscală în sumă de .X./ lei, urmează să se desființeze și pentru suma de .X./ lei reprezentând majorări de întârziere aferente contribuțiilor datorate către bugetul de asigurări și fonduri speciale.

În temeiul art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: **“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”**, contestația se va desființa pentru suma de **X lei** reprezentând contribuții datorate către bugetul de asigurări și fonduri speciale aferente bazei impozabile de X lei.

În ceea ce privește suma de X lei reprezentând accesorii aferente contribuțiilor în sumă de **X lei** datorate către bugetul de asigurări și fonduri speciale stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. .X./28.05.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr..X./25.05.2010, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**.

Având în vedere că prin prezenta decizie s-a desființat decizia de impunere contestată pentru capătul de cerere aferent contribuțiilor datorate către bugetul de asigurări și fonduri speciale stabilite de organele de inspecție fiscală în sumă de **X lei**, urmează să se desființeze și pentru suma de **X lei** reprezentând majorări de întârziere aferente contribuțiilor datorate către bugetul de asigurări și fonduri speciale.

Totodată, în speță sunt aplicabile și prevederile art. 206 alin.1lit.c) și lit.d) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

e) motivele de fapt și de drept

d) dovezile pe care se întemeiază.”

coroborate cu prevederile pct.12.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

De asemenea, potrivit pct.2.4. din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată,

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

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiează aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care se înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

În baza celor precizate mai sus, precum și pentru faptul că societatea nu aduce nici un argument de fond în susținerea contestației care să fie justificat cu documente, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală contribuțiile calculate asupra bazei impozabile suplimentare în cuantum de **.X./ lei**, contestația se va respinge ca nemotivată pentru suma totală de **X lei**, reprezentând contribuții datorate către bugetul de asigurări și fonduri speciale aferente bazei impozabile de **.X./ lei**.

În ceea ce privește suma de X lei reprezentând accesorii aferente contribuțiilor datorate către bugetul de asigurări și fonduri speciale stabilite de organele de inspecție fiscală, prin Decizia de impunere nr. .X./28.05.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr..X./25.05.2010, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”.**

Având în vedere că prin prezenta decizie s-a respins ca nemotivată contestația pentru capătul de cerere aferent contribuțiilor datorate către bugetul de asigurări și fonduri speciale stabilite de organele de inspecție fiscală în sumă de **X lei**, urmează să se respingă și pentru suma de **X lei** reprezentând majorări de întârziere aferente contribuțiilor datorate către bugetul de asigurări și fonduri speciale.

6. În ceea ce privește Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./31.05.2010 prin care s-a stabilit în sarcina S.C. .X. .X. S.A. diminuarea pierderii fiscale înregistrată cu suma totală de .X./ lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, poate să se pronunțe cu privire asupra legalității stabilirii de către organele de inspecție fiscală a măsurii de diminuare a pierderii fiscale prin dispoziția menționată.

În fapt, urmare a inspecției efectuate, organele de inspecție fiscală au emis Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./31.05.2010 prin care s-a stabilit în sarcina S.C. .X. .X. S.A. diminuarea pierderii fiscale înregistrată cu suma totală de .X./ lei astfel: pentru anul 2007 cu suma de .X./ lei, pentru anul 2008 cu suma de .X./ lei, iar pentru anul 2009 cu suma de .X./ lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.209 alin.1 lit.c din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, se soluționează de către:(...)”

c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.”

Întrucât măsurile stabilite în sarcina S.C. .X. .X. S.A. prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./31.05.2010 vizează măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de peste 3 milioane lei, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt intră în competența Direcției generale de soluționare a contestațiilor.

Se reține că, prin Decizia de impunere nr..X./28.05.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X./ lei aferent perioadei 01.01.2005-30.06.2009, ca urmare a neacordării deductibilității fiscale pentru unele cheltuieli și stabilirii de venituri suplimentare impozabile, care influențează în mod direct pierderea înregistrată de contestatoare pe anul 2005 și perioada 01.07.2007-30.06.2009.

Având în vedere faptul că prin prezenta decizie la pct.1 lit. a, c, e, f și g au fost desființate capetele de cerere referitoare la cheltuieli neacceptate la

deducere la calculul profitului impozabil, precum și veniturile impozabile stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală, în vederea reanalizării acestora și recalcularea obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat, pe cale de consecință în temeiului art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră „**(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare**”, se va desființa și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./31.05.2010, urmând ca în funcție de rezultatele reverificării să fie emisă o nouă dispoziție de măsuri prin care să fie recalculată pierderea fiscală.

Pentru considerentele aratate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza prevederilor art. 216 alin.1, alin. 2 și alin. 3 din Ordonanța Guvernului 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct. 2.4 și pct. 12.1 lit. a) și lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. .X. S.A. pentru suma totală de .X./ lei reprezentând **impozit pe profit stabilit suplimentar.**

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. .X. .X. S.A. pentru suma totală de X lei reprezentând:

- **.X./ lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;**
- **.X./ lei - impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;**
- **.X./ lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;**
- **X lei - contribuții datorate către bugetul de asigurări și fonduri speciale;**
- **X lei – majorări de întârziere aferente contribuțiilor datorate către bugetul de asigurări și fonduri speciale.**

3. Admiterea contestației formulată de S.C. .X. .X. S.A. și anularea Deciziei de impunere nr. .X./28.05.2010 pentru suma totală de X lei reprezentând:

- **.X./ lei – impozit pe veniturile din activități independente;**
- **.X./ lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din activități independente;**
- **.X./ lei - contribuții datorate către bugetul de asigurări și fonduri speciale;**
- **.X./ lei – majorări de întârziere aferente contribuțiilor datorate către bugetul de asigurări și fonduri speciale.**

4. Desființarea Deciziei de impunere nr..X./28.05.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru suma totală de **X lei reprezentând:**

- **.X./ lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;**
- **.X./ lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar;**
- **.X./ lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată;**
- **.X./ lei – majorări de întârziere aferente TVA;**
- **X lei - impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;**
- **.X./ lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;**
- **X lei - contribuții datorate către bugetul de asigurări și fonduri speciale;**
- **X lei – majorări de întârziere aferente contribuțiilor datorate către bugetul de asigurări și fonduri speciale.**

5. Desființarea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./31.05.2010, în sumă totală de **.X./ lei, urmând ca organul fiscal sa procedeze în sensul celor precizate în motivarea prezentei decizii, raportat la dispozițiile legale aplicabile speței.**

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel X sau la Curtea de Apel X, în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL,

X