



MINISTERUL FINANTELOR
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală
de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 54 int.2036
Fax : +021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. X /X.2011
privind soluționarea contestației formulate de
SC XSA ,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. X/X.2011

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului **X** – Activitatea de inspecție fiscală, prin adresa nr.X/11.02.2011, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.906253/15.02.2011, asupra contestației formulate de **SC X SA** cu sediul în **X**, str. **X**, nr. **X**, județul **X**.

SC X SA este înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.J13/X/2001, are codul unic de înregistrare **X** iar începând cu data de **X.2011** a dobândit calitatea de mare contribuabil fiind preluată în administrare de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili și figurează la poziția **X** din anexa nr.X la O.P.A.N.A.F. nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili.

SC XSA contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. **X/X.2010** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat în data de **X.2010** de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului **X** - Activitatea de inspecție fiscală, și privește **suma totală de X lei, reprezentând:**

- **X lei** - impozit pe profit
- **X lei** - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit

- **X lei** - taxa pe valoarea adaugata
- **X lei** - majorari de intarziere aferente TVA
- **X lei** – impozit pe salarii
- **X lei** - majorari de intarziere aferente impozitului pe salarii
- **X lei** - contributia de asigurari sociale datorata de angajator
- **X lei** - majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajator
- **X lei** - contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati
- **X lei** - majorari de intarziere aferente contributiei individuale de asigurari sociale retinuta de la asigurati
- **X lei** - contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator
- **X lei** - majorari de intarziere aferente contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator
- **X lei** - contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator
- **X lei** - majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator
- **X lei** - contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati
- **X lei** - majorari de intarziere aferente contributiei individuale de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati
- **X lei** - contributie pentru asigurari de sanatate datorata de angajator
- **X lei** - majorari de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate datorata de angajator
- **X lei** - contributie pentru asigurari de sanatate datorata de angajat
- **X lei** - majorari de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate datorata de angajat
- **X lei** - contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale
- **X lei** - majorari de intarziere aferente contributiei angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale
- **X lei** – contributii privind concediile si indemnizatiile de asigurari sociale de sanatate
- **X lei** – majorari de intarziere aferente contributiei privind concediile si indemnizatiile de asigurari sociale de sanatate.

Societatea contesta si Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. X/X.2010.

Contestația a fost depusa în termenul prevazut de art.207 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu

modificarile și completările ulterioare, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. **X/X.2010**, respectiv **X.2010**, potrivit adresei nr. **X** emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului **X** – Activitatea de inspecție fiscală, anexată în copie la dosarul cauzei, prin care s-a înaintat societății acest act administrativ fiscal și de data depunerii contestației la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului **X** – Activitatea de inspecție fiscală, respectiv **X.2011**, conform ștampilei Serviciului Registraturii Direcției Generale a Finanțelor Publice **X**, aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de **X**.

I. Prin contestația formulată, SC X SA solicită anularea sumelor din decizia de impunere și recalcularea impozitului pe profit, a TVA stabilită suplimentar de plată și a accesoriilor aferente, motivând următoarele:

În ceea ce privește impozitul pe salarii stabilit suplimentar în suma de X lei și accesorii aferente în suma de X lei, contribuții la bugetul asigurărilor sociale în suma totală de X lei și accesorii aferente acestora în suma totală de X lei, societatea susține că nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile conform art.55 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, contravaloarea permiselor și autorizațiilor de călătorie în interes de serviciu și în interes personal acordate salariaților și membrilor de familie a acestora având în vedere prevederile OG nr.112/1999 coroborate cu prevederile art.42 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Cu privire la călătoriile în interes personal efectuate pe baza autorizației de călătorie societatea susține că în conformitate cu prevederile art.6 alin.(5) din OG nr.112/999 modificată prin Legea nr.125/2004, acestea se declară de către titular, pe propria răspundere, în luna respectivă, cu precizarea traseului și rangului de tren folosit în vederea calculării impozitului datorat, însă nu detine nici o declarație în acest sens, de unde rezultă că nu au fost cazuri de impozitare pe aceste venituri.

În ceea ce privește permisele de călătorie acordate membrilor de familie ai salariaților societății, contestația susține că potrivit prevederilor art.6 alin.(6) din OG nr.112/999 modificată prin Legea nr.125/2004, acestea reprezintă cupoane de bonuri de valoare ce se acordă cu titlu gratuit persoanelor fizice conform dispozițiilor în vigoare și nu sunt venituri impozabile.

In sustinerea cauzei societatea invoca si Contractul colectiv de munca la nivel de unitate, in vigoare in perioada 200X – 200X ce cuprinde reglementari cu privire la acordarea cu titlu gratuit de permise de calatorie salariatilor societatii si membrilor de familie ai acestora.

De asemenea, societatea sustine ca impozitarea s-a aplicat la valoarea insumata a contravalorii autorizatiilor si permiselor acordate, prin aplicarea cotei de 16%, dar nu se poate face dovada ca simpla detinere a autorizatiilor si permiselor **X** s-a concretizat si in servicii efectiv prestate de **X** in favoarea beneficiarilor acestora.

Societatea contesta si modul de stabilire a veniturilor suplimentare pe fiecare salariat pentru anul 200X fara a se tine cont de prevederile art.6 alin.(5) din Legea nr.125/2004.

Societatea sustine ca pentru anii 200X-200X veniturile suplimentare din autorizatii, permise si abonamente pe calea ferata au fost luate din facturile existente in evidenta contabila, fara a se tine cont de deducerile pe fiecare salariat.

Societatea contesta, de asemenea, modul neunitar de calcul al veniturilor suplimentare din toate sectiile IRV **X**, nerespectandu-se de comisiile de control din tara completarea la adresa nr. **X/X.2009** emisa de Directia generala a finantelor publice **.X.X**.

Pe cale de consecinta societatea contesta si contributiile la Bugetul asigurarilor sociale in suma totala de **X** lei, majorarile si penalitatile aferente in suma de **X** lei calculate suplimentar prin decizia de impunere ca urmare a majorarii bazei de impozitare a veniturilor salariatilor cu contravaloarea permiselor, autorizatiilor si abonamentelor de calatorie pe calea ferata acordate in mod gratuit acestora.

In ceea ce priveste impozitul pe profit societatea contesta suma de X lei reprezentand cheltuieli nedeductibile fiscal stabilite suplimentar la calculul profitului impozabil, motivand urmatoarele:

- suma de **X lei** reprezentand contravaloarea provizioanelor pentru clienti incerti a fost inregistrata dublu pe cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil **pe trim.X 200X**,

- suma de **X lei** reprezentand contravaloare provizioane stabilita suplimentar drept cheltuiala nedeductibila a fost prinsa dublu la calculul initial al impozitului pe profit pe trim. **X 200X**,

- suma de **X lei** reprezentand pierdere fiscala pentru anul 200X si preluata in mod eronat ca pierdere fiscala la calculul profitului impozabil al anului 200X, trebuie diminuata cu suma de **X lei** reprezentand contravaloarea permiselor de calatorie distribuite salariatilor pe primele patru luni ale anului 200X cand

prevederile Codului fiscal nu erau in vigoare si acestea erau considerate bonuri de valoare cu titlu gratuit conform Legii nr.112/1991,

- in trim. **X** 200X la calculul impozitului pe profit au fost considerate eronat cheltuieli nedeductibile si sume care reprezentau deplasari ale personalului societatii in interes de serviciu care se incadrau in nivelul de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru institutiile publice in situatia in care societatea realizeaza profit,

- suma de **X lei** reprezentand contravaloarea biletelor de odihna si tratament acordate conform Contractului colectiv de munca, prinse in cheltuieli nedeductibile, se incadreaza in limita cotei stabilite prin lege de pana la 2% aplicata asupra fondului de salarii realizat anual,

- pentru suma de **X lei** reprezentand diferente facturi neacceptate la plata inregistrate eronat pe cheltuieli nedeductibile, exista adrese de refuz la plata catre .X. **X** si au fost reglate prin facturi de storno emise ulterior – facturile nr. **X/X.200X**, nr. **X/X.2004**, nr. **X/X.2004**, nr. **X/X.200X**, nr. **X/X.200X**, nr. **X/X.200X**, nr. **X/X.200X**,

- suma de **X lei** trecuta pe cheltuieli nedeductibile pentru ca documentele nu erau pe numele firmei, reprezinta justificari de avansuri spre decontare acordate salariatilor societatii pentru aprovizionarea cu materiale,

- suma de **X lei** trecuta pe cheltuieli nedeductibile pentru ca are cif incorect, organele de inspectie fiscala au confundat litera R cu cifre, acesta fiind trecut corect,

- cu privire la facturile nr. **X/X/.200X** si nr. **X/X.200X** a caror contravaloare a fost trecuta pe cheltuieli nedeductibile pentru ca nu au document justificativ si sunt diferente intre factura si jurnal, au fost stornate diferentele in **X/200X** si in **X/200X**.

Societatea contesta cheltuiala nedeductibila in suma de **X lei** reprezentand contravaloarea amortizarii aferenta mijloacelor fixe neutilizate pe anii 200X si 200X sustinand ca la recalcularea impozitului pe profit aceasta suma a fost considerata cheltuiala nedeductibila.

In ceea ce priveste TVA colectata suplimentar societatea contesta suma de **X lei** aferenta cheltuielilor nedeductibile contestate mai sus si suma de **X lei** reprezentand TVA ne colectata prin taxare inversa intrucat taxarea inversa conform O.G. nr.83/19.08.2004 se aplica cu data de **X.2005** data intrarii in vigoare a acestui act normativ.

Referitor la Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. X/X.2010 prin care s-a dispus rectificarea neconcordanelor existente in Declaratia 394, societatea solicita prelungirea termenului de 30 zile de solutionare, la cel putin 60-90 zile deoarece numarul pozitiiilor “*neconcordate*” este foarte mare si punctajul este destul de anevoios.

II. Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de X.2010 de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice X – Activitatea de inspectie fiscala, ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr. X/X.2010, s-au constatat si stabilit urmatoarele:

A.Cu privire la impozitul pe profit

Pe perioada verificata, X.200X - X.200X s-au constatat cheltuieli nedeductibile in suma totala de X lei la care s-a adaugat suma de X lei reprezentand pierdere contabila aferenta anului 200X preluata eronat de societate drept pierdere fiscala de recuperat in anul 200X, dupa cum urmeaza:

- X lei reprezentand diferente intre suma inscrisa in facturi si cea acceptata la plata, lucrari executate fara a avea dovada executarii acestora, contravaloarea unor facturi de achizitie in copie xerox, fiind incalcate prevederile art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 si pct.44 din HG nr.44/2004,

- X lei reprezentand contravaloarea unor facturi fiscale care nu contin toate elementele prevazute de anexa nr.1 la Ordinul nr.1850/2004 privind registrele si formularele financiar – contabile, coroborat cu art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 si pct.44 din HG nr.44/2004,

- X lei cheltuieli cu amortizarea aferenta mijloacelor fixe aflate in conservare sau neutilizate, in baza art.21 alin1 din Legea nr.571/2003,

- X lei reprezentand contravaloare combustibil in baza bonurilor fiscale ce nu au inscrise pe verso denumirea si adresa cumparatorului, codul fiscal al cumparatorului, numarul de inmatriculare al autoturismului pentru care s-a achizitionat combustibilul, potrivit OMFP nr.1714/2005, OMFP nr.293/2006 si art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 ,

- cheltuieli asimilate salariilor neimpozitate la sursa reprezentand X lei servicii de odihna si tratament, in fapt cazare si masa, prestate in cadrul pachetelor de servicii turistice achizitionate (salariatii nu au beneficiat in mod cumulativ de servicii de tratament si odihna, X lei dovezi transport lemne pe calea ferata suportate partial de catre societate, X lei abonamente scolare, nefiind respectate prevederile art.21 alin.4 lit.l) din Legea nr.571/2003,

- X lei cheltuieli inregistrate in perioada verificata, aferente altor exercitii financiare contrar prevederilor OMFP nr.1752/2005, pct.13 din HG nr.44/2004

- X lei provizioane nedeductibile la calculul profitului impozabil inregistrate in contabilitate in anul 200X si 200X in suma de X lei si suma de X lei din care societatea a considerat nedeductibile in anul 200X suma de X lei,

- X lei reprezentand X lei casare mijloace fixe inainte de termen si X lei casarea unui vagon, fiind incalcate prevederile art.21 alin.4 lit.i) din Legea nr.571/2003.

Cu privire la suma de **X lei** organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a preluat in mod eronat pierdere contabila aferenta anului 200X ca si pierdere fiscala, nerespectand prevederile art.26 alin.(1) din Legea nr.571/2003. Potrivit Declaratiei privind impozitul pe profit inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr.X /X.2004 societatea a raportat la randul X profit impozabil in suma de **X lei** rol caruia ii corespunde un impozit in suma de **X lei**.

Urmare celor constatate pe perioada **X-X** s-a stabilit un profit impozabil suplimentar in suma totala de **X lei** din care :

- X lei pe anul 200X
- X lei pe anul 200X
- X lei pe anul 200X

si implicit un impozit pe profit suplimentar in suma de **X lei** aferent caruia au fost calculate majorari de intarziere in suma de **X lei** si penalitati de intarziere in suma de **X lei** prin **Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr. X/X.2010.**

Pe perioada **200X-200X**, ca urmare a celor constatate mai sus organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea fiscala cu suma de **X lei** prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de **X.2010**.

B.Cu privire la taxa pe valoarea adaugata

Organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

Societatea nu a aplicat taxarea inversa pentru achizitiile de cherestea nerespectand prevederile art.160, alin.(1) din Legea nr.571/2003 si au stabilit TVA colectata suplimentar in suma de **X lei**.

Societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de **X lei** in baza unor facturi fiscale care nu contin toate elementele prevazute de art.155 alin.(5) lit.e) din Legea nr.571/2003 coroborat cu prevederile art.146 alin.(1) lit. b) din acelasi act normativ.

Societatea a dedus TVA in suma de **X lei** in baza bonurilor fiscale ce nu au inscrise pe verso denumirea si adresa cumparatorului, codul fiscal al cumparatorului, numarul de inmatriculare al autoturismului pentru care s-a achizitionat combustibilul.

De asemenea, s-a constatat ca societatea a dedus TVA in suma de **X lei** aferenta diferentei intre suma inscrisa in facturi si cea acceptata la plata, lucrari executate fara a avea dovada executarii acestora, contravaloarea unor facturi de achizitie in copie xerox, fiind incalcate prevederile art. 146 si art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003.

Organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoarea adaugata in suma totala de **X lei** aferenta dovezilor de transport lemne pe calea ferata suportate partial de catre societate, si in suma de **X lei** aferenta abonamentelor de calatorie scolare, in baza art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit prin decizia de impunere contestata TVA in suma totala de **X lei** pentru care au calculat majorari de intarziere in suma de **X lei** si penalitati de intarziere in suma de **X lei**.

C. Cu privire la impozitul pe salarii si contributiile de asigurari sociale:

Pe perioada **X.200X – X.200X** organele de inspectie fiscala au majorat baza de impunere pentru calculul impozitului pe salarii si a contributiilor de asigurari sociale cu veniturile de natura salariala constand in permise si autorizatii de calatorie pe calea ferata si abonamente scolare acordate de societate salariatilor sai si membrilor de familie ai acestora, in baza prevederilor art.55 alin.(1) - alin.(3) lit.f) corobórate cu prevederile art.298, pct.22 si prevederile art.1 alin.(3) din Legea nr.571/2003 si pct.74 din HG nr.44/2004 si au stabilit suplimentar urmatoarele obligatii datorate bugetului general consolidat, anexa X la raportul de inspectie fiscala:

- **X lei** - contributia de asigurari sociale datorata de angajator pe perioada
- **X lei** - majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajator
- **X lei** - contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati
- **X lei** - majorari de intarziere aferente contributiei individuale de asigurari sociale retinuta de la asigurati
- **X lei** - contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator.
- **X lei** - majorari de intarziere aferente contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator
- **X lei** - contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator
- **X lei** - majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator
- **X lei** - contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati
- **X lei** - majorari de intarziere aferente contributiei individuale de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati
- **X lei** - contributie pentru asigurari de sanatate datorata de angajator
- **XXlei** - majorari de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate datorata de angajator
- **X lei** - contributie pentru asigurari de sanatate datorata de angajat
- **X lei** - majorari de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate datorata de angajat
- **X lei** - contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale
- **X lei** - majorari de intarziere aferente contributiei angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale.

- **X lei** – impozit pe salarii
- **X lei** - majorari de intarziere aferente impozitului pe salarii.
- **X lei** – contributii privind concediile si indemnizatiile de asigurari sociale de sanatate
- **X lei** – majorari de intarziere aferente contributiei privind concediile si indemnizatiile de asigurari sociale de sanatate.

Pentru determinarea sumelor de natura contributiilor deductibile din baza de calcul a veniturilor salariale impozabile, organele de inspectie fiscala au avut in vedere prevederile art.23 alin.(1) lit.a) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii, cu modificarile si completarile ulterioare, art.27 alin.(1) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurarilor pentru somaj si stimularea ocuparii fortei de munca, art.51 alin.(2) lit.a) din OUG nr.150/2002 privind organizarea si functionarea sistemului asigurarilor sociale de sanatate si art.257 alin.(2) lit.a) din Legea nr.95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de societate si de organele de inspectie fiscala, se rețin următoarele:

A. IMPOZIT PE PROFIT

1. Cu privire la impozitul pe profit in suma de X lei Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca in mod legal organele de inspectie fiscala au majorat baza de impunere privind calculul impozitului pe profit pe perioada X.200X - X.200X cu suma totala de X lei din care X lei cheltuieli nedeductibile si X lei pierdere contabila din anul 200X.

In fapt, organele de inspectie fiscala au reintregit profitul impozabil al societatii pe perioada **X.200X – X.200X** cu suma totala de **X lei** reprezentand cheltuieli nedeductibile in suma de X lei si pierdere contabila din anul 200X in suma de **X lei**, recuperata in mod eronat de societate din profitul impozabil pe anul 200X, dupa cum urmeaza:

- **X lei** pe anul 200X
- **X lei** pe anul 200X
- **X lei** pe anul 200X,

si au stabilit prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. **X/X.201X**, un impozit pe profit suplimentar in suma de **X lei** din care:

- X lei pe anul 200X
- X lei pe anul 200X
- X lei pe anul 200X.

Organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar cheltuieli nedeductibile fiscal si pierdere contabila tratata eronat drept pierdere fiscala, in baza prevederilor art.21 alin.(1), art.21 alin.3 lit.i), art.21 alin.(4) lit.f), lit.l), art.22 alin.(1) lit.c) si art.26 alin.(1)din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea contesta suma totala cu care organele de inspectie fiscala au majorat profitul impozabil si au stabilit impozit pe profit suplimentar dar aduce argumente si motiveaza partial cheltuielile nedeductibile si pierderea contabila avute in vedere de organele de inspectie fiscala la stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare reprezentand impozit pe profit.

În drept, potrivit art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare

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

La art.21 alin.(1), alin.(3) si alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevăd urmatoarele:

“(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.

[...]

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

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

[...]

(4) Următoarele cheltuieli sunt nedeductibile fiscal :

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor; [...]

l) alte cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat, cu excepția prevederilor titlului III; [...]

De asemenea, la art.22 alin.(1) lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

“(1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:

c) provizioanele constituite în limita unui procent de 20% începând cu data de 1 ianuarie 2004, 25% începând cu data de 1 ianuarie 2005, 30% începând cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2004;
2. sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;
3. nu sunt garantate de altă persoană;
4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;
5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului;

Potrivit 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”.

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

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

44. Înregistrările în contabilitate se fac cronologic și sistematic pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ”.

În conformitate cu prevederile legale menționate mai sus 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.

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 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

1.1. Cu privire la suma de X lei constatata de organele de inspectie fiscala drept cheltuiala nedeductibila fiscal cu provizioanele constituite pentru clienti incerti, societatea sustine ca aceasta suma a fost trecuta dublu pe cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil pe trim.X.200X, intrucat asa cum rezulta si din anexa X la raportul de inspectie fiscala, la calculul profitului impozabil pe anul 200X societatea a luat in calcul drept cheltuiala nedeductibila suma de X lei reprezentand contravaloare provizioane pentru clienti incerti.

Din raportul de inspectie fiscala contestat si anexele la acesta se retine ca organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in contabilitate in anul 200X si 200X provizioane pentru deprecierea creantelor asupra clientilor in suma de X lei si in suma de X lei, din care societatea a considerat in anul 200X provizioane nedeductibile in suma de X lei iar prin Procesul verbal nr. X/X.2010 incheiat de inspectori din cadrul SAF –AIF X s-au stabilit provizioane deductibile in suma de X lei pentru anul 200X si in suma de X lei pentru anul 200X.

Urmare celor constatate suma totala considerata de organele de inspectie fiscala drept cheltuiala nedeductibila cu provizioanele pentru deprecierea creantelor asupra clientilor incerti, conform celor mentionate la pagina 6 din Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de X.2010 lei ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, este in suma de X lei (X lei + X lei –X lei - X lei - X lei), deci nu include si suma de X lei suma ce a fost avuta in vedere si de societate, drept cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil pe anul 200X.

Prin urmare se retin ca neintemeiate sustinerile contestatoarei privind faptul ca suma de X lei reprezentand contravaloare provizioane a fost trecuta dublu pe cheltuieli nedeductibile in anul 200X.

1.2. Cu privire la suma de X lei reprezentand contravaloarea permiselor de calatorie contestata de societate, se retin urmatoarele:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in anul 200X societatea a preluat in mod eronat pierderea contabila aferenta anului 200X in suma de X lei ca si pierdere fiscala, nerespectand prevederile art.26 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Potrivit Declaratiei privind impozitul pe profit pe anul 200X inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. X/X.200X societatea a raportat la randul XX profit impozabil in suma de X lei rol caruia ii corespunde un impozit in suma de X lei Rol.

Prin contestatia formulata societatea sustine ca suma de X lei reprezentand pierdere fiscala pentru anul 200X si preluata in mod eronat ca pierdere fiscala la calculul profitului impozabil al anului 200X, trebuie diminuada cu suma de X lei

reprezentand contravaloarea permiselor de calatorie distribuite salariatilor pe primele patru luni ale anului 200X cand prevederile Codului fiscal nu erau in vigoare si acestea erau considerate bonuri de valoare cu titlu gratuit conform Legii nr.112/1991 .

Potrivit art. 26 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.73-74 din Normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004:

“Pierderi fiscale

(1) Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.

Norme metodologice:

73. Recuperarea pierderilor fiscale anuale se face în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.

74. Pierderea fiscală reprezintă suma înregistrată în declarația de impunere a anului precedent”.

Avand in vedere cele de mai sus se retine ca se recupereaza din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi pierderea fiscala inregistrata in declaratia de impunere a anului precedent.

Intrucat, societatea a preluat si recuperat in anul 200X pirderea contabila din anul 200X in conditiile in care potrivit Declaratiei privind impozitul pe profit pe anul 200X, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. X/X.200X societatea a raportat la randul XX profit impozabil in suma de X rol cu un impozit pe profit in suma de X rol, se retine ca organele de inspectie fiscala au reintregit in mod legal profitul impozabil al societatii pe anul 200X cu suma de X lei, motiv pentru care contestatia societatii urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

In ceea ce priveste motivatia societatii ca suma de X lei, trebuie diminuada cu suma de X lei reprezentand contravaloarea permiselor de calatorie distribuite salariatilor pe primele patru luni ale anului 200X cand prevederile Codului fiscal nu erau in vigoare si acestea erau considerate bonuri de valoare cu titlu gratuit conform Legii nr.112/1999 se retine ca aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat anul 200X nu a facut obiectul inspectiei fiscale pentru care s-a emis decizia de impunere contestata, iar cu privire la sumele omise a fi inregistrate pe cheltuieli deductibile in anul 2003 societatea avea posibilitatea sa procedeze in conformitate cu prevederile pct.13 din HG nr. 44/2004 pentru

aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

1.3. Cu privire la suma de X lei aferenta perioadei 200X-200X, din suma totala contestata de X lei, se retine ca organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca in perioada supusa verificarii societatea a inregistrat in contabilitate, in cadrul pachetelor de servicii turistice achizitionate, servicii de cazare si masa prestate, decontate partial de catre societate, pe care le-au considerat drept **cheltuieli de natura salariala neimpozitate la sursa.**

Societatea contesta aceasta suma stabilita suplimentar pe perioada 200X - 200X sustinand faptul ca in anul 200X, trim. X la calculul impozitului pe profit au fost considerate eronat cheltuieli nedeductibile si sume care reprezentau deplasari ale personalului societatii in interes de serviciu ce se incadreaza in nivelul de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru institutiile publice in cazul in care societatea realizeaza profit iar in ceea ce priveste biletele de odihna si tratament societatea sustine ca aceste cheltuieli sunt cheltuieli sociale acordate conform Contractului colectiv de munca ce se incadreaza in limita cotei stabilite prin lege de pana la 2% aplicata asupra fondului de salarii realizat anual.

Potrivit art.55 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare

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

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

Se retine ca societatea contesta suma de X lei stabilita suplimentar drept cheltuiala nedeductibila de organele de inspectie fiscala pe perioada 200X-200X dar in sustinerea cauzei nu prezinta niciun document si nicio situatie de calcul din

care sa rezulte cele contestate si invocate, respectiv ca acestea nu se incadreaza in categoria altor venituri de natura salariala reglementate de art.21 alin.(4) lit.I) impozabile, în înțelesul impozitului pe venit asa cum au constatat organele de inspectie fiscala, ci se incadreaza in categoria cheltuielilor sociale cu deductibilitate limitata potrivit prevederilor art. 21 alin.(3) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare care stipuleaza:

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

c) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit [Legii nr. 53/2003](#) - Codul muncii, cu modificările ulterioare. Intră sub incidența acestei limite cu prioritate ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru înmormântare, ajutoarele pentru boli grave sau incurabile și protezele, precum și cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități sau unități aflate în administrarea contribuabililor: grădinițe, creșe, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și ale accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști, precum și pentru școlile pe care le au sub patronaj. În cadrul acestei limite pot fi deduse și cheltuielile reprezentând: cadouri în bani sau în natură oferite copiilor minori ai salariaților, cadouri în bani sau în natură acordate salariatelor, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul, pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora, ajutoare pentru salariații care au suferit pierderi în gospodărie și contribuția la fondurile de intervenție ale asociației profesionale a minerilor, ajutorarea copiilor din școli și centre de plasament;”

Mai mult, cu privire la acest capat de cerere se retin constatarile organelor de inspectie fiscala potrivit carora in fapt aceste cheltuieli reprezinta cazare si masa, prestate in cadrul pachetelor de servicii turistice achizitionate in conditiile in care salariatii nu au beneficiat in mod cumulativ de servicii de tratament si odihna, aspect necontestat si neinfirmit de societate.

1.4. Societatea contesta suma de **X lei** sustinand ca a fost stabilita in mod eronat drept cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil, de catre organele de inspectie fiscala si mentioneaza ca aceasta suma reprezinta diferente la facturi neacceptate la plata pentru care exista adrese de refuz la plata emise de societate catre .X. **X** ce au fost reglate prin facturi de storno emise ulterior si anume factura nr. **X/X.200X**, nr. **X/X.200X**, nr. **X/X.200X**, nr. **X/X.200X**, nr. **X/X.200X**, nr. **X/X.200X**, nr. **X/X.200X**, dar nu depune in sustinerea cauzei niciun document sau factura din care sa rezulte cele sustinute, respectiv facturile initiale pe care le storneaza, adresele de refuz sau facturile de stornare pentru a se putea verifica si constata daca sunt sau nu intemeiate cele sustinute si solicitate de contestatoare.

1.5 Cu privire la facturile nr. **X/X.200X** si nr. **X/X.200X** a caror contravaloare a fost trecuta pe cheltuieli nedeductibile pentru ca nu au la baza un document justificativ si sunt diferite intre factura si jurnal societatea sustine ca au fost stornate diferentele in X200X si in X200X dar nu specifica suma contestata si nu depune niciun document in sustinerea cauzei din care sa rezulte cele sustinute.

1.6. Cu privire la suma de **X ei** trecuta pe cheltuieli nedeductibile pentru ca nu erau pe numele firmei, societatea sustine ca reprezinta justificari de avansuri spre decontare acordate salariatilor societatii pentru aprovizionarea cu materiale iar cu privire la suma de **X lei** trecuta pe cheltuieli nedeductibile pentru ca factura nr. **X/X.200X** “.X. **X**” avea “cif incorect” societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au confundat litera R cu cifre, acesta fiind trecut corect, dar, de asemenea, nu depune in sustinerea cauzei nici un document justificativ in acest sens din care sa rezulte cele sustinute potrivit art.65 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare care prevede cu privire la **sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale:**

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

Astfel, in speta cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar prin reintregirea profitului impozabil cu cheltuieli in suma de **X lei, X lei, X lei si X lei**, conform punctelor 1.3 - 1.6 de mai sus, stabilite ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala pe perioada 200X-200X si contestate de societate si cu privire la suma de **X ei (X lei - X lei)** necontestata de societate cu care organele de inspectie fiscala au majorat de asemenea profitul impozabil pe perioada 200X-200X, sunt incidente dispozițiile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevăd :

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

*c) **motivele de fapt și de drept** ,*

*d) **dovezile pe care se întemeiază contestația** ”.*

Totodată, în speță sunt incidente și prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit căroră :

*“Contestația poate fi respinsă ca [...] **nemotivată**, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării”, coroborate cu prevederile pct.2.4 din același act normativ, potrivit căroră :*

„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 ”.

Avand in vedere cele retinute la capitolul III litera A pct.1 din prezenta decizie, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale mentionate mai sus, urmeaza a se respinge contestatia societatii ca neintemeiata si nemotivata pentru **impozitul pe profit in suma de X lei** stabilit suplimentar prin decizia de impunere contestata, aferent perioadei 200X-200X potrivit prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.12.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală 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:*

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”.

Intrucat în sarcina contestatoarei s-a retinut ca datorat debitul in suma de **X lei** reprezentând impozit pe profit, societatea datorează și accesoriile aferente impozitului pe profit in suma de **X lei** in baza principiului de drept *accessorium sequitur principale*, contestatia urmand a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

2) Referitor la diminuarea pierderii fiscale înregistrată de societate pe perioada X.200X-X.200X cu cheltuielile nedeductibile în sumă totală de X lei cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care organele de inspectie fiscala au diminuat cu aceasta suma pierderea fiscala a societatii prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de X.2010.

În fapt, prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de X.2010, pagina X, organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea fiscala a societatii pe perioada X.200X – X.200X cu suma totala de **X lei** din care cu:

- **X lei** pe anul 200X,
- **X lei** pe anul 200X,
- **X lei** pe perioada X.200X- X.200X

fara a se emite Dispoziție de măsuri privind diminuarea pierderii fiscale, a cărei competență de soluționare revine, potrivit prevederilor art. 209, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sau structurii de soluționare teritoriale, în funcție de cuantum.

Din cheltuielile stabilite ca nedeductibile de organele de inspectie fiscala pe perioada 200X-X.200X in suma totala de **X lei** societatea contesta suma de **X lei** reprezentand contravaloare provizioane stabilita suplimentar drept cheltuiala nedeductibila ce a fost prinsa dublu la calculul initial al impozitului pe profit pe trim.X 200X, suma de **X lei** (**X lei** - **X lei** aferenta perioadei 200X-200X) reprezentand contravaloarea biletelor de odihna si tratamen acordate salariatilor si suma de **X lei** reprezentand contravaloarea amortizarii aferenta mijloacelor fixe neutilizate pe anii 200X si 200X.

În drept, potrivit prevederilor 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, datorie 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 inspectie fiscală, indiferent de cuantum.”

La art. 209, alin. (2) din același act normativ se prevede :

“(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Având în vedere aceste dispoziții legale, se reține că, legiuitorul a prevăzut prin Codul de procedură fiscală, republicată, în mod expres și limitativ, o anumită categorie de acte administrativ fiscale care intră în competența de soluționare a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor.

La art.109, alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la raportul privind rezultatul inspecției fiscale se prevede:

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

(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul

în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.”

Astfel, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, în care sunt prezentate constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal, rezultatele verificării fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală sau/si emiterea dispoziție de măsuri în cazul stabilirii măsurii de diminuare a pierderii fiscale cu cheltuieli nedeductibile fiscal, acte administrative fiscale susceptibile a fi contestate si solutionate de organele fiscale competente, potrivit legii.

Prin urmare, raportul de inspecție fiscală neavând natura juridică a unui act administrativ fiscal, ci a unui act premergător unui act administrativ fiscal, contestația formulată împotriva sumelor cu care s-a diminuat pierderea fiscală pe perioada 200X-200X prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de X.2010 nu intră în competența de soluționare a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor, ci a organului fiscal emitent.

Având în vedere cele de mai sus precum și prevederile legale incidente în speță pentru acest capăt de cerere, reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal în suma de **X lei** cu care s-a diminuat pierderea fiscală pe perioada X.200X-X.200X, contestația va fi trimisă spre soluționare D.G.F.P. X – Activitatea de Inspecție Fiscală în calitate de organ emitent al Raportului de inspecție fiscală încheiat în data de X.2010, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor neavând competența materială de soluționare a contestației formulate împotriva măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin acest act administrativ.

B. TAXA PE VALOAREA ADAUGATA

1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata în suma de X lei și accesorii aferente în suma de X lei, reprezentând X lei majorari de întârziere și X lei penalități de întârziere, Agenția Natională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă pentru achizițiile de cherestea efectuate în anul 200X societatea trebuia să aplice măsurile de simplificare.

In fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății prin decizia de impunere contestată, TVA suplimentară de plată în suma de **X lei** pentru achizițiile de cherestea efectuate în anul 200X întrucât nu a respectat prevederile art.160, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

SC **X SA** contestă suma de **X lei** reprezentând TVA colectată suplimentar prin aplicarea taxării inverse susținând că taxarea inversă conform OG

nr.83/19.08.2004 se aplica cu data de **01.01.2005**, data intrarii in vigoare a acestui act normativ.

In drept, la art.1 pct.82 din OG nr. 83/2004 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede ca:

“Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003, cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează:[...]

82. După articolul 160 se introduce un nou articol, articolul 160¹, cu următorul cuprins:

“ Măsuri de simplificare

(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor prevăzute la alin.(2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

(2) Bunurile pentru care se aplică măsurile simplificate sunt:

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

b) terenurile de orice fel;

c) clădirile de orice fel sau părți de clădire. Este considerată clădire orice construcție legată nemijlocit de sol;

d) materialul lemnos. Prin normele metodologice de aplicare a Codului fiscal se vor nominaliza bunurile care se încadrează în categoria materialului lemnos;”

Art.4 din același act normativ stipulează :

“Prezenta ordonanță intra în vigoare la data de 1 ianuarie 2005”.

Având în vedere cele reținute, prevederile legale menționate mai sus, întrucât organele de inspecție fiscală au aplicat în mod eronat prevederile art.160, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare pentru obligațiile fiscale ale societății pe anul 200X în condițiile în care prevederile stipulate la acest articol au intrat în vigoare începând cu data de 01.01.2005, urmează a se admite contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de **X lei** stabilită suplimentar de plată și anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. **X/X.2010** pentru acest capăt de cerere în conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare care stipulează ca : **“Soluții asupra contestației**

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

(2) *În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.*

Intrucat suma de **X lei** din care **X lei** majorari de intarziere si **X lei** penalitati de intarziere, reprezinta accesorii aferente TVA in cuantum de **X lei**, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", contestatia urmeaza a fi admisa si Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr**X/X**.2010 anulata partial si pentru acest capat de cerere.

2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate investi cu solutionarea pe fondul cauzei in conditiile in care contestatoarea nu-si motiveaza contestatia pe temei de drept si nu depune in sustinerea cauzei niciun document.

In fapt, prin contestatia formulata societatea contesta suma de **X lei** mentionand ca reprezinta TVA colectata suplimentar "*aferenta cheltuiilor nedeductibile contestate mai sus*" dar nu face trimitere si nu prezinta in sustinerea cauzei nici un document si nu invoca niciun temei de drept pe care isi intemeiaza contestatia.

Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. **X/X**.201X organele de inspectie fiscala au stabilit TVA suplimentara de plata in suma totala de **X lei** in baza art.145 alin.(2) lit.b), art.146 alin.(2) lit.b) si art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In drept, potrivit prevederilor art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificarile si completarile ulterioare:

“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept ,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”.

Totodată, în speță sunt incidente și prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit căroră :

“Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației

sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării”, coroborate cu prevederile pct.2.4 din același act normativ, potrivit cărora :

„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 ”.

Avand in vedere prevederile legale invocate mai sus se retine ca in ceea ce priveste suma de **X lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar contestata de societate, organele de solutionare a contestatiei nu se pot substitui contestatoarei cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care aceasta intelege sa conteste actul administrativ fiscal, motiv pentru care se va respinge contestatia ca nemotivata pentru acest capat de cerere, in conformitate cu prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată.

C. IMPOZIT PE VENITURILE DIN SALARII, CONTRIBUTII LA BUGETUL ASIGURARILOR SOCIALE SI FONDURILE SPECIALE

1. Referitor la impozitul pe veniturile din salarii in suma de X lei Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca in mod legal organele de inspectie fiscala au majorat baza de impozitare a veniturilor salariale cu suma de X lei reprezentand avantaje in natura primite de salariatii proprii si membrii de familie ai acestora constand in permise, autorizatii si abonamente de calatorie pe calea ferata, pe perioada X.200X – X.200X.

In fapt, in perioada verificata societatea a acordat salariatilor sai precum si membrilor de familie ai acestora, permise si autorizatii de calatorie si abonamente scolare in baza carora aceste persoane au beneficiat de gratuitati pentru transportul pe calea ferata.

Organele de inspectie fiscala au incadrat permise si autorizatiile de calatorie si abonamente scolare acordate salariatilor si membrilor de familie ai acestora drept avantaje in natura si au recalculat veniturile din salarii stabilind pe perioada **X.200X – X.200X** un impozit pe salarii suplimentar in suma de **X lei** aferent unei baze suplimentare in cuantum de **X lei**, potrivit prevederilor art.55 alin.(1) - alin.(3) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct.74 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.57/2003 privind Codului fiscal.

In drept, potrivit art.43 alin.(1) lit, b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare,

“(1) Cota de impozit pentru determinarea impozitului pe veniturile din:

b) salarii;

este de 16% aplicată asupra venitului impozabil corespunzător fiecărei surse din categoria respectivă.”

La art. 55 alin.(1), alin.(2) lit.j) devenit ulterior lit.k), alin.(3) lit.f) si alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

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

(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:[...]

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

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

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

Potrivit prevederilor pct.67 - pct.69 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.57/2003 privind Codului fiscal:

“67. Veniturile de natură salarială prevăzute la art. 55 din Codul fiscal, denumite în continuare venituri din salarii, sunt venituri din activități dependente, dacă sunt îndeplinite următoarele criterii:

- părțile care intră în relația de muncă, denumite în continuare angajator și angajat, stabilesc de la început: felul activității, timpul de lucru și locul desfășurării activității;

- partea care utilizează forța de muncă pune la dispoziția celeilalte părți mijloacele de muncă, cum ar fi: spații cu înzestrare corespunzătoare, îmbrăcăminte specială, unelte de muncă și altele asemenea;

- persoana care activează contribuie numai cu prestația fizică sau cu capacitatea ei intelectuală, nu și cu capitalul propriu;

- plătitorul de venituri de natură salarială suportă cheltuielile de deplasare în interesul serviciului ale angajatului, cum ar fi indemnizația de delegare-detașare în țară și în străinătate, și alte cheltuieli de această natură, precum și indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă suportate de angajator potrivit legii;

- persoana care activează lucrează sub autoritatea unei alte persoane și este obligată să respecte condițiile impuse de aceasta, conform legii.

68. 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;

- indemnizații pentru trecerea temporară în altă muncă, pentru reducerea timpului de muncă, pentru carantină, precum și alte indemnizații de orice fel, altele decât cele menționate la pct. 3, având aceeași natură;

- recompensele și premiile de orice fel;

- sumele reprezentând premiul anual și stimulentele acordate, potrivit legii, personalului din instituțiile publice, cele reprezentând stimulentele acordate salariaților agenților economici;

- sumele primite pentru concediul de odihnă, cu excepția sumelor primite de salariat cu titlu de despăgubiri reprezentând contravaloarea cheltuielilor salariatului și familiei sale necesare în vederea revenirii la locul de muncă, precum și eventualele prejudicii suferite de acesta ca urmare a întreruperii concediului de odihnă;

- sumele primite în caz de incapacitate temporară de muncă;

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

n) indemnizația administratorilor, precum și suma din profitul net, alta decât cea calificată drept dividend, convenite administratorilor societăților comerciale, potrivit actului constitutiv, sau stabilite de adunarea generală a acționarilor;

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

69. 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 ori a unei relații contractuale între părți, după caz[...].”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, pentru veniturile din salarii se datorează bugetului de stat un impozit în procent de 16%.

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, fiind asimilate salariilor în vederea impunerii, **orice avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor** din categoria acestora din urma facand parte, fara a fi

limitate, si permise de călătorie pe orice mijloace de transport, folosite în scopul personal.

Se retine ca societatea a acordat salariatilor proprii si membrilor de familie ai acestora, permise si autorizatii de calatorie in baza prevederilor art.3 din OG nr.112/1999 privind călătoriile gratuite în interes de serviciu și în interes personal pe căile ferate române, aprobată prin Legea nr.210/2003, care prevede:

"ART. 3

(1) Salariații încadrați cu contract individual de muncă pe durată nedeterminată de la Compania Națională de Căi Ferate <<C.F.R.>> - S.A., Societatea Națională de Transport Feroviar de Marfă <<C.F.R. Marfă>> - S.A., Societatea de Administrare Active Feroviare <<S.A.A.F.>> - S.A., Societatea Comercială de Transport cu Metroul București <<Metrorex>> - S.A., de la filialele acestora, precum și de la subunitățile din structura organizatorică a acestora beneficiază de autorizații sau permise de călătorie pe căile ferate române, în interes de serviciu sau în interes personal, în mod gratuit, în aceleași condiții ca și personalul Societății Naționale de Transport Feroviar de Călători <<C.F.R. Călători>> - S.A., prevăzute la art. 1.

(2) Membrii de familie ai salariaților prevăzuți la alin.(1) beneficiază anual de 24 de file de permise de călătorie pe căile ferate române, în mod gratuit.

(3) Eliberarea autorizațiilor și permiselor de călătorie pe căile ferate române pentru personalul prevăzut la alin. (1) și (2) se face pe baza contractelor încheiate între Societatea Națională de Transport Feroviar de Călători <<C.F.R. Călători>> - S.A. și unitățile menționate la alin. (1), numai dacă unitățile respective suportă aceste cheltuieli."

Prin Legea nr.210/2003 pentru aprobarea OG nr.112/1999 privind călătoriile gratuite în interes de serviciu și în interes personal pe căile ferate române după articolul 12 s-a introdus articolul 12² cu următorul cuprins:

"ART. 12²

(1) Contravaloarea autorizațiilor și permiselor de călătorie pe căile ferate române de care beneficiază, în mod gratuit, persoanele prevăzute la art. 3 și 4 se suportă de agenții economici sau de instituțiile publice, după caz, și sunt deductibile fiscal.

(2) Contravaloarea autorizațiilor și permiselor de călătorie pe căile ferate române de care beneficiază, în mod gratuit, persoanele prevăzute la art. 2 alin. (1) se suportă din bugetul Ministerului Lucrărilor Publice, Transporturilor și Locuinței.

(3) Contravaloarea autorizațiilor și permiselor de călătorie pe căile ferate române de care beneficiază, în mod gratuit, persoanele prevăzute la art. 1 și 9 se suportă de Societatea Națională de Transport Feroviar de Călători <<C.F.R. Călători>> - S.A. și sunt deductibile fiscal.

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

La art.298 alin.(1) pct.22 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu 01.01.2004 se prevede ca:

“(1) *La data intrării în vigoare a prezentului Cod fiscal se abrogă:[...]*

22. *Alineatul (4) al articolului 12² din Ordonanța Guvernului nr. 112/1999 privind călătoriile gratuite în interes de serviciu și în interes personal pe căile ferate române, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 425 din 31 august 1999, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 210/2003;*

Astfel, din coroborarea prevederilor art.12² din Legea nr.210/2003 pentru aprobarea OG nr.112/1999 privind călătoriile gratuite în interes de serviciu și în interes personal pe căile ferate române cu prevederile art.298 alin.(1) pct.22 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu 01.01.2004 se retine ca incepand cu data de 01.01.2004 **contravaloarea autorizațiilor și permiselor de călătorie pe căile ferate române**, emise în mod gratuit, **constituie venit impozabil** pentru persoanele care beneficiază de acestea, contrar prevederilor in vigoare pana la acea data.

Se retine ca, potrivit prevederilor legale in vigoare pe perioada verificata, contravaloarea autorizațiilor și permiselor de călătorie pe căile ferate române de care beneficiază, în mod gratuit, salariatii si membrii de familie ai salariatilor potrivit legii si contractelor colective si individuale de munca ce se suporta de agenții economici sau de instituțiile publice, după caz, sunt deductibile fiscal in anumite limite si constituie venit impozabil pentru persoanele care beneficiaza de acestea.

Din documentele existente la dosarul cauzei, raport de inspectie fiscala si anexele la acesta, se retine ca organele de inspectie fiscala au procedat la incadrarea contravalorii autorizatiilor, permiselor de calatorie si abonamentelor scolare in categoria avantajelor in natura impozabile prin cumularea acestora cu veniturile salariale brute evidentiate in statele lunare de plata pentru anul 200X, iar pentru perioada X.200X-X.200X s-a luat in calcul contravaloarea autorizatiilor, permiselor si abonamentelor scolare la data acordarii lor, potrivit facturilor de achizitie a acestora din care au fost scazute sumele de natura contributiilor individuale de asigurari sociale deductibile.

Pentru perioada verificata societatea a intocmit tabele nominale cu salariatii care au primit autorizatii, permise de calatorie si abonamente scolare care nu au corespuns cu sumele inregistrate in contabilitate, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea avantajelor in natura acordate in baza datelor inregistrate in contabilitate.

De asemenea, se retine ca la stabilirea veniturilor impozabile suplimentare de natura salariilor, organele de inspectie fiscala au luat in calcul si au scazut

contravaloarea cheltuielilor de deplasare pentru transportul între localitatea de domiciliu și localitatea în care se afla locul de muncă al salariaților potrivit art.55 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare care stipulează ca

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

[...]

f) contravaloarea cheltuielilor de deplasare pentru transportul între localitatea în care angajații își au domiciliul și localitatea unde se află locul de muncă al acestora, la nivelul unui abonament lunar, pentru situațiile în care nu se asigură locuință sau nu se suportă contravaloarea chiriei, conform legii;”

Afirmatia societatii potrivit careia drepturile acordate salariaților unitatii și membrilor de familie ai acestora în baza prevederilor OG nr.112/1999 sunt venituri neimpozabile ce se încadrează la Titlul III art.42 lit.e) din Legea nr.571/2003 “*contravaloarea cupoanelor ce reprezintă bonuri valorice care se acordă cu titlu gratuit persoanelor fizice conform dispozițiilor legale în vigoare*” nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere prevederile art.55 alin.2 lit.j) coroborate cu prevederile art.55 alin.3 lit.f) din Legea nr.571/2003 care stipulează ca :

(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:[...]

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

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

f) permise de călătorie pe orice mijloace de transport, folosite în scopul personal:[...]”

Prin urmare, având în vedere cele reținute prin prezenta decizie, prevederile legale în vigoare menționate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și faptul că societatea nu aduce în susținere argumente din care să rezulte o altă stare de fapt fiscală, se reține că societatea datorează impozitul pe veniturile din salarii în suma de **X lei** aferent permiselor și autorizațiilor de călătorie în cuantum de **X lei** acordate gratuit salariaților și membrilor de familie ai acestora, așa cum s-a constatat și stabilit de organele de inspecție fiscală prin decizia de impunere contestată.

2. Referitor la contribuțiile la asigurările sociale și fondurile speciale în sumă totală de X lei și majorări de întârziere în sumă de X lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă SC X SA datorează aceste sume bugetului general consolidat, în condițiile în care sunt aferente unor permise și autorizații de călătorie pe calea ferată și abonamente școlare acordate în mod

gratuit salariatilor si membrilor de familie ai acestora ce reprezinta avantaje de natura salariala.

În fapt, așa cum s-a reținut la cap.III. lit.C pct.1, SC **X SA**, in perioada verificata, a inregistrat in contabilitate contravaloarea permiselor si autorizatilor de calatorie si a abonamentelor scolare acordate salariatilor sai precum si membrilor de familie ai acestora, potrivit prevederilor OG nr.112/1999 privind călătoriile gratuite în interes de serviciu și în interes personal pe căile ferate române, aprobata cu modificari si completari prin Legea nr.210/2003, in baza carora aceste persoane au beneficiat de gratuitati pentru transportul pe calea ferata.

Organele de inspectie fiscala au incadrat contravaloarea permiselor, a autorizatilor de calatorie si a abonamentelor scolare acordate salariatilor si membrilor de familie ai acestora drept avantaje de natura salariala pentru care societatea datoreaza impozit pe salarii si contributi la asigurarile sociale si fondurile speciale.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit pentru perioada **X.200X – X.200X** o baza de impunere suplimentara in valoare de **X lei** aferenta careia au calculat urmatoarele obligatii fiscale suplimentare:

- **X lei** contributia de asigurari sociale datorata de angajator;
- **X lei** - majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajator;
- **X lei** - contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati;
- **X lei** - majorari de intarziere aferente contributiei individuale de asigurari sociale retinuta de la asigurati;
- **X lei** - contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator;
- **X lei** - majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator;
- **X lei** - contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati;
- **X lei** - majorari de intarziere aferente contributiei individuale de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea datoreaza pentru perioada **X.200X-X.200X**:

- **X lei** - contributie de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator, aferenta unei baze suplimentare in suma de **X lei**;
- **X lei** - majorari de intarziere aferente contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator.

Pe perioada **X.200X – X.200X**, organele de inspectie fiscala au majorat baza de impunere cu suma de **X lei pentru care** au calculat urmatoarele obligatii fiscale:

- **X lei** - contributie pentru asigurari de sanatate datorata de angajator
- **X lei** - majorari de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate datorata de angajator ;
- **X lei** - contributie pentru asigurari de sanatate datorata de angajat;
- **X lei** - majorari de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate datorata de angajat;

- **X lei** - contributia angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale, aferenta unei baze suplimentare in cuantum de **X lei**, pentru perioada **X.200X – X.200X**;

- **X lei** - majorari de intarziere aferente contributiei angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale.

Pe perioada **X.200X - X.200X9**, organele de inspectie fiscala au majorat baza de impunere cu suma de **X lei** pentru care au calculat:

- **X lei** – contributii privind concediile si indemnizatiile de asigurari sociale de sanatate,

- **X lei** – majorari de intarziere aferente contributiei privind concediile si indemnizatiile de asigurari sociale de sanatate

În drept, bazele de calcul pentru contribuțiile sociale aferente veniturilor salariale sunt reglementate astfel:

- pentru contribuția angajatorului si a asiguraților la asigurări sociale de stat, baza de calcul este reglementată de art.24 alin.(1) lit.a) coroborat cu prevederile art.23 alin.(1) lit.a) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

“ART. 23

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

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

[...]

ART. 23

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

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

- pentru contribuția angajatorului la fondul de șomaj, baza de calcul este reglementată de art.26 alin.1 din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare, in vigoare incepand cu data de X.200X care prevede:

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

- pentru contribuția asiguraților la fondul de șomaj, baza de calcul este reglementată de art.27 din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(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.”

În ceea ce privește cotele datorate, acestea sunt reglementate la art.29 din același act normativ, astfel:

„Cotele contribuțiilor prevăzute la art. 26 - 28 se stabilesc prin legea bugetului asigurărilor sociale de stat, în funcție de necesarul de resurse pentru acoperirea cheltuielilor bugetului asigurărilor pentru șomaj.”

Pentru anul 200X, acestea au fost stabilite prin art.17 din Legea nr.387/2007 Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2008, care prevede:

„(1) În baza art. 29 din Legea nr. 76/2002, cu modificările și completările ulterioare, și a art. 7 din Legea nr. 200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu modificările ulterioare, pentru anul 2008 se stabilesc următoarele cote ale contribuțiilor:

a) *contribuția datorată de angajatori la bugetul asigurărilor pentru șomaj conform art. 26 din Legea nr. 76/2002, cu modificările și completările ulterioare, este de 1% în perioada ianuarie - noiembrie și 0,5% începând cu luna decembrie;*

b) *contribuția individuală datorată la bugetul asigurărilor pentru șomaj conform art. 27 din Legea nr. 76/2002, cu modificările și completările ulterioare, este de 0,5%;[...]*

(2) Cotele prevăzute la alin. (1) se aplică începând cu veniturile aferente lunii ianuarie 2008 și, respectiv, cu cele aferente lunii decembrie 2008.”

- pentru contribuția angajatorilor la bugetul asigurărilor sociale de sanatate, baza de calcul este reglementata de

- art.52 alin.(1) din OUG nr.150/2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

Prin fond de salarii realizat, în sensul prezentei ordonanțe de urgență, se înțelege totalitatea sumelor utilizate de un angajator pentru plata drepturilor salariale sau de natură salarială.”

- art.258 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, 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.”

modificat și completat începând cu 01.01.2007 astfel:

„ ART. 258)*

(1) Persoanele juridice sau fizice care au calitatea de angajator au obligația să calculeze și să vireze la fond contribuția stabilită de lege datorată pentru asigurarea sănătății personalului din unitatea respectivă.

ART. 258¹

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

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

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

pentru contribuția asiguraților la bugetul asigurărilor sociale de sanătate, baza de calcul este reglementată de:

- art.51 alin.(2) din OUG nr.150/2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate cu modificările și completările ulterioare, 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;*

- art.257 alin.(2) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, 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”;*

- pentru contribuția la fondul de prevenire a accidentelor de muncă și boli profesionale, baza de calcul este reglementată de art.101 din Legea nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale cu modificările și completările ulterioare, care începând cu data de 01.01.2005, prevede:

„(1) *Baza lunară de calcul la care persoanele prevăzute la [art. 5 și 7](#) datorează contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale este reprezentată de fondul total de salarii brute lunare realizate.*

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

- pentru contribuția la fondul unic pentru concedii și indemnizații de asigurari sociale, baza de calcul este reglementată prin art.6 alin.(2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, astfel:

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

- pentru contribuția la fondul de garantare a creanțelor salariale, baza de calcul este reglementată de 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 începând cu data de 01.01.2007 stipulează:

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

Față de cele de mai sus, se reține ca angajatorii au obligația de a calcula contribuțiile sociale aferente veniturilor de natură salarială prin aplicarea cotelor legale la valoarea fondului de salarii brute realizate lunar de salariați iar angajații datorează contribuții sociale prin aplicarea cotelor legale asupra unei baze lunare de calcul constituită din salariile individuale brute, realizate lunar, inclusiv sporurile și adaosurile, reglementate prin lege sau prin contractul colectiv de muncă, respectiv asupra veniturilor brute de natura drepturilor salariale realizate lunar de angajat, asigurat.

Așa cum s-a reținut și la cap.III lit.C pct.1, din prezenta decizie contravaloarea autorizațiilor și permiselor de călătorie, precum și contravaloarea abonamentelor școlare acordate de SC X SA pe perioada verificată, salariaților proprii și membrilor de familie ai acestora, reprezintă avantaje de natură salarială pentru care se datorează contribuții la bugetul asigurărilor sociale și la fondurile speciale, motiv pentru care contestația formulată de societate, pentru suma de X lei reprezentând contribuții la bugetul asigurărilor sociale și fondurilor speciale, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată potrivit prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.12.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală 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:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”.

În ceea ce privește majorările și penalitățile de întârziere aferente contribuțiilor la bugetul asigurărilor sociale și fondurilor speciale, se reține că acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Intrucât în sarcina contestatoarei au fost reținute ca datorate debitele în suma totală de X lei reprezentând contribuții la bugetele asigurărilor sociale și fondurilor speciale, societatea datorează și accesoriile în suma de X lei în baza principiului de drept *accessorium sequitur principale*, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru aceste capete de cerere.

D. Referitor la contestația societății formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/X.2010:

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor are

competenta materiala de a solutiona acest capat de cerere in conditiile in care dispozitia contestata se refera la stabilirea de masuri in sarcina contribuabilului si nu cuprinde stabilirea de impozite, taxe, contributii, datorie vamala, accesorii ale acestora sau diminuarea pierderii fiscale.

În fapt, prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. X/X.2010 organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina SC X SA ca masura:

- rectificarea neconcordantelor existente in declaratia 394, potrivit prevederilor art.105, alin.9 din OG nr.92/2003 – Termen 30 de zile.

SC X SA solicita prelungirea termenului de 30 de zile de indeplinire a masurii dispuse prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. X/X.201X0.

În drept, potrivit prevederilor art.209 alin.(1) si alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile 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 competența 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, datorie 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 inspectie fiscală, indiferent de cuantum.

(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

La pct.5.2 din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală se prevede ca :

“Alte acte administrative fiscale pot fi: dispozitia de masuri, decizia privind stabilirea raspunderii reglementata de art. 28 din Codul de procedura fiscala, republicat, notele de compensare, instiintari de plata, procesul-verbal privind calculul dobânzilor convenite contribuabilului etc.”

Conform pct.1 din anexa nr.2 la Ordinul ministrului finantelor publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului Dispozitie privind masurile stabilite de

organele de inspectie fiscala, “ *Formularul Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala reprezinta actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala in aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a indeplini masurile stabilite.*”

Intrucat masura stabilita in sarcina SC **X SA** prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.X/X.2010 nu vizeaza stabilirea de obligatii fiscale **si nici diminuarea pierderii fiscale, se retine ca solutionarea contestatiei pentru acest capat de cerere intra in competenta organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, Directia generala de solutionare a contestatiilor neavand competenta de solutionare a dispozitiilor privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala privind rectificarea neconcordanțelor din declarația 394.**

Prin urmare, pentru acest capat de cerere dosarul privind contestatia formulata de S.C. **X SA**, va fi transmis spre competenta solutionare Directiei generale a finantelor publice a judetului **X** - Activitatea de inspectie fiscala, in calitate de organ emitent al Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. **X/X.2010**.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, precum si in baza prevederilor legale invocate si in temeiul art.216 alin.1 si alin.3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.2.4, pct.5.2, pct.12.1 lit.a) si lit.b) din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se,

DECIDE

1. Respingerea contestației formulată de SC X SA ca neîntemeiată pentru suma de X lei, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. X/2010, reprezentând:

- **X lei** – impozit pe salarii
- **X** - majorari de intarziere aferente impozitului pe salarii
- **X lei** - impozit pe profit
- **X lei** - majorari de intarziere aferente impozitului pe profit
- **X lei** - contributia de asigurari sociale datorata de angajator

- **X lei** - majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajator
- **X lei** - contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asiguratii
- **X lei** - majorari de intarziere aferente contributiei individuale de asigurari sociale retinuta de la asiguratii
- **X lei** - contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator.
- **X lei** - majorari de intarziere aferente contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator
- **X lei** - contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator
- **X lei** - majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator
- **X lei** - contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asiguratii
- **X lei** - majorari de intarziere aferente contributiei individuale de asigurari pentru somaj retinuta de la asiguratii
- **X lei** - contributie pentru asigurari de sanatate datorata de angajator
- **X lei** - majorari de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate datorata de angajator
- **X lei** - contributie pentru asigurari de sanatate datorata de angajat
- **X lei** - majorari de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate datorata de angajat
- **X lei** - contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale
- **X lei** - majorari de intarziere aferente contributiei angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale.
- **X lei** – contributii privind concediile si indemnizatiile de asigurari sociale de sanatate
- **X lei** – majorari de intarziere aferente contributiei privind concediile si indemnizatiile de asigurari sociale de sanatate.

2. Respingerea contestației formulată de SC X SA ca nemotivata pentru suma de X lei reprezentand TVA, stabilită suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. X/2010.

3. Admiterea contestației formulata de SC X SA pentru suma de X lei reprezentând:

- **X lei** - taxa pe valoarea adaugata
- **X lei** - majorari de intarziere aferente TVA

si anulara partiala a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr. X/2010 pentru aceste capete de cerere.

4. Stabilirea necompetentei materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor de a soluționa contestația formulată de SC X SA, pentru capatul de cerere privind contestarea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală nr. X/X.2010 si impotriva Raportului de inspectie fiscală încheiat în data de X.2010 în ceea ce privește diminuarea pierderii fiscale înregistrată de societate pe perioada X.200X- X.200X cu cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de X lei si transmiterea dosarului contestației pentru soluționarea acestor capete de cerere la Direcția generală a finanțelor publice a județului X – Activitatea de inspectie fiscală, în calitate de emitent al actelor administrative contestate.

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

DIRECTOR GENERAL

X

X- sef serviciu

X - consilier superior

X - consilier juridic