



MISTERUL FANTELOR PUBLICE

Agenția Națională dinine

Adininmistrare Fiscală

DININirecția Generală dinine Soluționare

a Contestațiilor



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodininor nr.17, Sector 5,
București, CP 050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336.85.48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfante.ro

DECIZIA NR. 118 / 2014

privind soluționarea contestației formulată de

SC .X. SA din .X.

înînregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală

sub nr.907614/10.10.2013

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală .X., prin adresa nr..X./2013, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.X/10.10.2013, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SA** cu domiciliul fiscal în .X., Str. .X. nr..X., județul .X., CUI RO .X., înregistrată la ORC sub nr.J.X./2004, împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013.

SC .X. SA contestă suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei vărsăminte pentru persoanele cu handicap neîncadrate;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente vărsămintelor pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

Deși societatea contestă dobânzi și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, aferente impozitului pe profit, întrucât prin decizia de impunere prin care au fost stabilite aceste debite organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi și penalități de întârziere în cuantum de .X. lei, Direcția Generală de

Soluționare a Contestațiilor se va investi cu soluționarea contestației pentru suma de .X. lei și, respectiv pentru cuantumul total de .X. lei și nu de .X. lei, așa cum s-a precizat prin contestație.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, respectiv **03.06.2013**, potrivit confirmării de primire postala anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la data de **.X./2013** conform comenzii nr..X. emisă de societatea de curierat .X., anexată în original la dosarul cauzei, fiind înregistrată la Registratura Direcției Generale .X. sub nr..X./2013, așa cum reiese din ștampila acestei instituții aplicată pe originalul contestației, aflat la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii contestației SC .X. SA regăsindu-se la poziția .X. din Anexa nr..X. din OPANAF nr.1823/2012 pentru modificarea OPANAF nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită legal să soluționeze contestația formulată de SC .X. SA din .X..

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, societatea susține următoarele:

A. Referitor la dobânzile/majorările de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă vânzărilor cu amănuntul în magazinul .X., încasate în numerar și prin cont bancar (POS) contestatara susține că a fost înregistrată în evidența contabilă prin Nota contabilă de corecție din data de 31.12.2010 și nu o contestă.

În ceea ce privește declararea taxei pe valoarea adăugată, societatea susține că a înscris suma în decontul de TVA aferent lunii iulie 2011, dar și Direcția Generală .X. a înregistrat debitul respectiv conform Deciziei de impunere nr..X./2011 și a compensat suma de .X. lei cu taxa pe valoarea

adăugată de rambursat, conform „*Notei privind compensarea obligațiilor fiscale*” nr..X./2011.

În aceste condiții societatea, prin decontul de TVA aferent lunii ianuarie 2012, a scăzut debitul întrucât apărea dublat în fișa sintetică totală. Ulterior, decizia de impunere a fost desființată pentru suma de .X. lei prin Decizia nr..X./2011, operându-se în fișa sintetică totală, respectiv scăzându-se debitul. Astfel, a rămas suma de .X. lei compensată din TVA de rambursat și societatea susține că nu a solicitat compensarea sumei respective, considerând că o datorează.

De asemenea, contestatara arată că nu a primit niciun alt document de la Directia Generala .X. din care sa reiasă că suma ar fi primit o altă destinație.

În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de .X. lei contestatara susține că este eronat calculul acestora din următoarele motive:

- exportă cea mai parte parte a producției de biciclete și face livrări intracomunitare (peste 80%), motiv pentru care în majoritatea lunilor a înregistrat taxă pe valoarea adăugată de rambursat.

- între data solicitării și data rambursării efective a taxei pe valoarea adăugată totdeauna a existat un decalaj mare de timp, iar o eventuală sumă suplimentară de plată s-ar fi compensat cu TVA de rambursat a lunii următoare.

- la calculul majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei stabilită suplimentar, organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere taxa pe valoarea adăugată de rambursat pe care societatea nu a solicitat-o la rambursare, calculând majorările de întârziere în funcție de data solicitării rambursării. Astfel, societatea consideră că trebuia să se țină cont de faptul că majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii acesteia inclusiv, stingere care se realizează prin plată, compensare sau restituire.

Ca urmare, modul de calcul al majorărilor de întârziere, fără a lua în considerare ziua imediat următoare scadenței, fără a ține seama de TVA de rambursat, de soldul negativ al TVA în majoritatea lunilor din perioada respectivă este nelegală.

Astfel, contestatara solicită admiterea contestatiei și prezintă, în copie, documentele:

- decontul de TVA pentru luna iulie 2011;
- decontul de TVA pentru luna ianuarie 2012- copie;
- nota privind compensarea obligațiilor fiscale nr..X./2011;
- situația TVA pentru perioada respectivă, fără încorporarea lunară a TVA aferentă vânzărilor cu amănuntul a produselor finite la punctul său de lucru .X. din .X.;

- situația TVA pentru perioada respectivă, cu încorporarea lunară a TVA aferentă vânzărilor cu amănuntul a produselor finite la punctul său de lucru .X. din .X.;
- situația lunară a TVA aferentă vânzărilor cu amănuntul a produselor finite la punctul său de lucru .X. din .X.;
- calculul majorărilor de întârziere începând cu ziua imediat următoare scadenței.

B. Cu privire la impozitul pe profit în sumă de .X. lei și majorările de întârziere aferente în sumă de .X. lei

1. Referitor la cheltuielile cu diferențele nefavorabile de curs valutar în sumă de .X. lei aferente depunerii capitalului social, contestatara susține că sunt deductibile fiscal având la bază documente justificative.

Astfel, se arată că subscrierea capitalului este operația prin care subscritorul declară și semnează pentru suma de bani și valoarea bunurilor cu care se angajează să participe la constituirea unei societăți comerciale.

Subscrierea este acea manifestare de voință a unei persoane prin care aceasta se obligă să devină acționar al unei societăți prin efectuarea unui aport la capitalul social în schimbul căruia va primi acțiuni de valoare normal egală.

SC .X. SA susține că subscrierea s-a concretizat în data de .X./2004, dată la care a fost încheiat Procesul Verbal al Adunării Generale a Acționarilor ce a stat la baza demersurilor viitoare pentru constituirea societății în care sunt precizate manifestările de voință a unui număr de .X. persoane fizice, cetățeni chinezi prin care acestea se obligă să devină acționari și să aducă un aport la capitalul acesteia, precum și sediul viitoarei societăți, activitatea principală, numărul de acțiuni al fiecărui acționar și modalitatea de realizare a aportului de capital.

Pe baza acestui document s-a trecut la demersurile efective de constituire a societății, respectiv de întocmire a statutului, deci capitalul social subscris este trecut în statutul societății fiind cel hotărât în data de .X./2004, prin voința celor șase persoane fizice, în sumă de .X. USD , la cursul de schimb de .X. lei/USD de la data subscrierii.

Contestara arată că există două etape în constituirea capitalului social:

Prima etapă este subscrierea capitalului social de către asociați sau acționari, adică angajamentul acestora de a-și aduce aportul în natură sau în numerar la formarea capitalului social, Nota contabilă fiind:

456 = 1011 "*capital subscris nevărsat*"
 "Decontări cu asociații/acționarilor
 privind capitalul "

A doua etapă este vărsarea capitalului, respectiv depunerea numerarului în contul de capital social deschis la bancă sau în cazul în care aportul a fost în natură depunerea bunurilor la entitatea nou înființată.

Vărsarea capitalului reprezintă aducerea efectivă a aporturilor subscrise de acționari/asociați și punerea acestora la dispoziția societății, notele contabile întocmite fiind :

1011 *“Capital subscris nevărsat”* = 1012 *“Capital subscris vărsat”*

512 *“Conturi curente la bancă”* = 456 *“Decontări cu asociații/acționarii privind capitalul”*.

În Actul constitutiv al societății, înregistrat sub nr..X./2004, este menționat *“capitalul social subscris ce constă în numerar și este în valoare de .X. USD , echivalentul a .X.lei vechi la cursul de .X. \$=.X. lei și va fi vărsat integral la data depunerii actelor la Registrul Comerțului”*.

În baza Încheierii nr..X./2004 emisă, la data de .X./2004, de Tribunalul .X. în dosar nr..X./2004, se dispune înmatricularea în Registrul Comerțului a SC .X. SA, la pag.4 menționându-se: *“Capitalul social subscris este de .X. lei, vărsat .X. lei...participarea straină la capitalul social este de .X. lei, din care :[...].”*

În evidența contabilă operațiunea de vărsare a capitalului social s-a înregistrat astfel:

1. suma de .X. USD la data de .X./2004, potrivit extrasului de cont nr..X./2004, la data de .X./2004, potrivit extrasului de cont nr..X./2004, la cursul de .X. USD = .X. lei.

Deci, **data vărsării efective a capitalului social este :**

- data de 03.12.2004, cursul fiind .X. USD = .X. lei ;
- data de .X./2004, cursul fiind .X. USD = .X. lei.

Concomitent cu înregistrarea aportului depus în sumă de .X. lei s-au înregistrat în contul de cheltuieli financiare și diferențele de curs valutar în sumă totală de .X. lei ca și cheltuieli deductibile, calculate între cursul de la data vărsării efective a capitalului social și cursul de la data subscrierii.

Ca urmare a celor prezentate, contestatara consideră că susținerea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia Procesul Verbal al AGA din data de .X./2004 nu îndeplinește calitatea de document justificativ pentru capitalul de .X. lei întrucât este încheiat cu .X zile înainte de data constituirii și înmatriculării societății la ORC .X, contrar art.36 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, nu poate fi luată în considerare din motivele:

-calitatea de document justificativ nu este dată de prevederile Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale, ci de Legea Contabilitatii nr.82/1991, iar documentul respectiv are toate elementele prevăzute de lege pentru a îndeplini calitatea de document justificativ, respectiv data, numele și prenumele părților, valoare, semnături, și a stat la baza întocmirii statutului societății;

-Legea nr.31/1990 nu precizează termenul în care se poate face subscrierea;

- faptul că nu s-au respectat prevederile art.36 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale ar fi trebuit să atraga măsuri conform Legii nr.31/1990 și nu conform Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și OMFP

nr.1827/2003 privind modificarea și completarea unor reglementări în domeniul contabilității care reglementează diferențele de curs valutar.

Contestatară invocă prevederile OMFP nr.1784 din 23 decembrie 2002 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la încheierea exercitiului financiar pe anul 2002 la persoanele juridice care, abrogă Precizările privind reflectarea în contabilitate a unor operațiuni în valută, a diferențelor de curs valutar și a altor operațiuni, aprobate prin OMF nr.1670/1997 și care prevăd că începând cu anul 2003, diferențele de curs valutar favorabile, respectiv nefavorabile, rezultate din operațiunile de natura subscrierii și vărsării capitalului social în valută se înregistrează în conturile de venituri sau cheltuieli financiare, după caz. Acest ordin a fost abrogat prin OMFP nr.1827/2003, care la rândul său a fost abrogat prin OMFP nr.1752/2005, care la rândul său a fost abrogat prin OMFP nr .3055/2009.

Ca urmare, contestatară susține că prevederile referitoare la înregistrarea diferențelor de curs favorabile, respectiv nefavorabile, rezultate din operațiunile de natura subscrierii și vărsării capitalului social în valută sunt preluate în toate actele normative ulterioare OMFP nr.1784/2002, astfel că intenția legiuitorului este de a recunoaște, din punct de vedere contabil, natura acestor cheltuieli.

Ținând cont de aceste prevederi legale societatea susține că a înregistrat corect, din punct de vedere contabil, subscrierea și vărsarea capitalului social, conform actului de constituire a societății.

De asemenea, contestatară susține că, din punct de vedere fiscal, cheltuielile reprezentând diferențe de curs valutar între data subscrierii și data vărsării capitalului social sunt deductibile la calculul profitului impozabil, cadrul legal fiind art.19 și art.21 alin. (3) lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, contestatară susține că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de toate reglementările contabile, diminuând astfel pierderea fiscală de recuperat la suma de .X. lei. În susținere anexează, în copie, Procesul verbal al AGA din data de .X./2004, Încheierea Tribunalului .X., notele contabile nr.3 și 4 privind înregistrarea în contabilitate a vărsării capitalului social și extrasele de cont privind vărsarea efectivă a capitalului social.

În ceea ce privește impozitul pe profit sumă de .X. lei, stabilit pe anul 2005, contestatară susține că acesta este rezultatul considerării ca deductibilă a sumei de .X. lei reprezentând cheltuielile cu diferențele de curs valutar la nivelul anului 2004, respectiv diminuarea pierderii determinate în contabilitate de societate și solicită admiterea contestației pentru capătul de cerere privind cheltuielile cu diferențele de curs valutar la nivelul anului 2004 și implicit admiterea contestației în ceea ce privește impozitul pe profit suplimentar stabilit pentru anul 2005.

2. În ceea ce privește cheltuielile cu cazarea:

Referitor la suma de .X. lei, contestatara susține că suma este constituită din următoarele facturi :

- factura nr..X./2006, în valoare de .X. lei (fara TVA), emisă de SC .X. SRL;
- factura nr..X./2006, în valoare de .X. lei din care s-a considerat nedeductibilă suma de .X. lei (fără TVA), emisă de SC .X. SRL;
- factura nr..X./2006 în valoare de .X. lei (fără TVA), emisă de SC .X. SRL;
- factura nr..X./2006 în valoare de .X. lei (fără TVA), emisă de SC .X. SRL ;
- factura nr..X./2006 în valoare de .X. lei (fără TVA), emisă de SC .X. SRL ;
- factura nr..X./2006 în valoare de .X. lei (fără TVA), emisă de SC .X. SRL ;
- factura nr..X./2006 în valoare de .X. lei (fără TVA), emisă de SC .X. SRL ;
- factura nr..X./2006 în valoare de .X. lei (fără TVA), emisă de SC .X. SRL ;
- factura nr..X./2006 în valoare de .X. lei (fără TVA), emisă de SC .X. SRL ;

Prestațiile efectuate de societățile emitente ale acestor facturi au constat în servicii de cazare destinate, fie colaboratorilor firmei din afara județului .X. care s-au deplasat pentru a rezolva anumite probleme în favoarea firmei (cazul cazării acestor colaboratori la SC .X. SRL și SC .X. SRL), locația fiind chiar în apropierea societății SC .X. SA, fie deplasării administratorilor sau a unor salariați ai firmei în .X., unde societatea are deschis un punct de lucru și are numeroși clienți: .X., .X., .X., .X., etc., cărora le livrează permanent produse, cu care întrebuie să fie în continuă legatură pentru a fi la curent cu noile apariții pe piață, fie clienților invitați să participe la întâlnirile de afaceri, la festivalurile de promovare a produselor care se organizează cu regularitate și care sunt de mare amploare.

Pentru toate aceste cheltuieli există justificări anexate facturilor emise.

Contestatara arată că organele de inspecție fiscală au constatat eronat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile, în baza prevederilor art.21 alin. (2) lit.e) și art.21alin. (4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât:

Cheltuielile au la bază documente justificative care fac dovada efectuării operațiunilor respective, respectiv factura emisă de prestator.

Faptul că anexa la fiecare factură emisă de SC .X. SRL .X. este reprezentată de ordin de deplasare care este întocmit fără respectarea prevederilor art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu OMFP nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar contabile, nu înseamnă că aceste cheltuieli nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri. De asemenea, arată că organele de inspecție fiscală au fost informate că SC .X. SA detinea punct de lucru în .X. a cărui activitate trebuia dezvoltată și în această perioadă s-au perfectat contracte cu noi clienți, dintre care cei mai importanți erau supermarket-urile.

Referitor la celelalte facturi emise de către SC ..X. SRL .X. și SC .X. SRL .X. contestatara susține că organele de inspecție fiscală au constatat că *“Din anexe rezultă că persoanele pentru care au fost emise facturi de cazare sunt colaboratori sau alte persoane invitate de societate pentru discuții de afaceri”* arătând că la momentul înregistrării în contabilitate au fost considerate

"cheltuieli de deplasare" în loc să fie considerate cheltuieli pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, participare la misiuni de afaceri sau altă încadrare, ceea ce nu înseamnă că acele cheltuieli sunt nedeductibile conform prevederilor art.21 alin. (1) și alin. (2) lit.e) și lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, contestatara solicită anularea impozitului pe profit stabilit suplimentar în suma de **.X. lei**.

În ceea ce privește cheltuielile cu cazarea în sumă de .X. lei, aferente anului 2007, contestatara susține că suma este aferentă următoarelor facturi:

- factura nr. .X./2007 în valoare de .X. lei (fără TVA), emisă de SC .X. SRL;
- factura nr. .X./2007 în valoare de .X. lei (fără TVA), emisă de SC .X. SRL ;
- factura nr. .X./2007 în valoare de .X. lei (fără TVA), emisă de SC .X. SRL ;
- factura nr. .X./2007 în valoare de .X. lei (fără TVA), emisă de SC .X. SRL ;
- factura nr. .X./2007 în valoare de .X. lei (fără TVA), emisă de SC .X. SRL;
- factura nr. .X./2007 în valoare de .X. lei (fără TVA), emisă de SC .X. SRL;
- factura nr. .X./2007 în valoare de .X. lei (fără TVA), emisă de SC .X. SRL;
- factura nr. .X./2007 în valoare de .X. lei (fără TVA), emisă de SC .X. SRL;
- factura nr. .X./2007 în valoare de .X. lei (fără TVA), emisă de SC .X. SRL;
- factura nr. .X./2007 în valoare de .X. lei (fără TVA), emisă de SC .X. SRL;
- factura nr. .X./2007 în valoare de .X. lei (fără TVA), emisă de SC .X. SRL;
- factura nr. .X./2007 în valoare de .X. lei (fără TVA), din care au considerat nedeductibilă doar suma de .X. lei, emisă de SC .X. SRL;
- factura nr. .X./2007 în valoare de .X. lei (fără TVA), emisă de SC .X. SRL;
- factura nr. .X./2007 în valoare de .X. lei (fără TVA), din care s-a considerat nedeductibilă doar suma de .X. lei, emisă de SC .X. SRL;
- factura nr. .X./2007 în valoare de .X. lei (fără TVA), emisă de SC .X. SRL;
- factura nr. .X./2007 în valoare de .X. lei (fără TVA), emisă de SC .X. SRL;
- factura nr. .X./2007 în valoare de .X. lei (fără TVA), emisă de SC .X. SRL;
- factura nr. .X./2007 în valoare de .X. lei (fără TVA), emisă de SC .X. SRL;
- factura nr. .X./2008 în valoare de .X. lei (fără TVA), emisă de SC .X. SRL.

De asemenea, contestatara prezintă aceleași argumente cu cele prezentate pentru anul 2006 și solicită anularea impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de **.X. lei**.

În același sens sunt și argumentele prezentate pentru cheltuielile cu cazarea în sumă de .X. lei, efectuate în anul 2008, aferente următoarele facturi:

- factura nr..X./2008 în valoare de .X. lei (fără TV A), emisă de SC .X. SRL;
- factura nr..X./2008, în valoare de .X. lei (fără TVA), emisă de SC .X. SRL;
- factura nr..X./2008 în valoare de .X. lei (fără TVA), emisă de SC .X. SRL;
- factura nr. .X./2008 în valoare de .X. lei (fără TVA), emisă de SC .X. SRL;
- factura nr..X./2008 în valoare de .X. lei (fără TVA), emisă de SC .X. SRL;
- factura nr..X./2008 în valoare de .X. lei (fără TVA), emisă de SC .X. SRL;
- factura nr..X./2008 în valoare de .X. lei (fără TVA), emisă de SC .X. SRL ;

-factura nr..X./2008 în valoare de .X. lei (fără TVA), emisă de SC .X. SRL ;
-factura nr. .X.2008 în valoare de .X. lei (fără TVA), emisă de SC .X. SRL;
-factura nr..X./2008 în valoare de .X. lei (fără TVA), emisă de SC .X. SRL;
-factura nr..X./2008 în valoare de .X. lei (fără TVA), emisă de SC .X. SRL și
solicită anularea impozitului pe profit în sumă de **.X. lei**.

De asemenea, contestatara susține că nu datorează nici majorările de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit, susținând că înțelege să le conteste, atât din punct de vedere al modalității de calcul, cât și datorită faptului că au fost calculate până la data de 31.03.2011.

C. Cu privire la vărsămintele de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei, contestatara susține că organele de inspecție fiscală au recalculat fondul special de solidaritate socială pentru susținerea persoanelor cu handicap luând în calcul numărul mediu de angajați din lună începând doar cu luna decembrie 2008, deși prevederile Legii nr.448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap trebuiau aplicate începând cu data de 01.01.2007.

De asemenea, contestatara invocă Ordinul ANPH nr.590/12.11.2008 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea art.78 din Legea nr.448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap în sensul că acesta precizează modul cum trebuia aplicată legea de la data apariției și dacă se impunea, modul cum trebuie să se efectueze corecțiile astfel că, nu se poate vorbi de aplicarea legii într-un anumit fel până la data apariției instrucțiunilor de aplicare și în mod diferit de la acea dată.

Totodată, contestatara susține că la pag..X. din Decizia nr..X./2011 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor s-a precizat "[...] *De asemenea, calculul vărsămintelor pentru persoanele cu handicap neîncadrate se efectuează în funcție de numărul mediu de angajați din lună, care se stabilește potrivit legii* " și arată că în situația în care s-ar fi considerat că trebuie să se aplice de la data apariției instrucțiunilor respective, s-ar fi precizat acest fapt în decizie.

De asemenea, contestatara susține că Decizia de impunere .X./2013 este complet eronată datorită faptului că nu s-a ținut cont de sumele stabilite anterior, astfel:

- sume stabilite debit = .X. lei
majorari = .X. lei ;
- sume stabilite anterior:
debit = .X. - .X. = .X. lei ;
majorari = .X. - .X. lei = .X. lei.

Astfel, contestatara susține că decizia de impunere trebuia emisă pentru:
debit: .X. - .X. = .X. lei;

majorari : ..X. - .X. = .X. lei și anexează:

- situația privind modul de determinare a fondului de handicap pentru perioada 01.02.2004 - 30.06.2009, pe baza numărului mediu de angajați din fiecare luna;

- calculul majorărilor de întârziere pentru neplata la termen a fondului de handicap,

- calcul efectuat pentru aceeași perioadă la care s-au raportat și organele de inspecție fiscală;

- decizia de impunere nr. .X./2011- în copie;

- decizia nr..X./2011 privind soluționarea contestației formulate de SC .X. SA din .X., paginile .X., .X. și .X. - în copie;

- decizia de impunere nr..X./X.2013- în copie, solicitând admiterea contestației.

Față de cele prezentate SC .X. SA solicită admiterea contestației și anularea parțială a deciziei de impunere contestată.

II. Prin Decizia de impunere nr. .X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Direcția Generală .X. au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013, astfel:

A. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

Perioada verificată : 01.10.2006 – 30.06.2009.

Societatea a vândut produse cu amănuntul la punctul său de lucru din .X., în sumă totală de .X. lei, pentru care nu a colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, încălcând prevederile art.126 alin.(1), art.128 alin.(1), art.137 alin.(1) lit.a) și art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, suma de .X. lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată care trebuia înregistrată în contabilitate concomitent cu sumele înregistrate pe venituri.

Din documentele prezentate, a rezultat:

În jurnalul de vânzări pe luna decembrie 2010 sunt înregistrate .X. poziții pe .X. pagini, în valoare totală de .X. lei, constând în livrări de bunuri și prestări de servicii taxabile cu cota 24%, livrări de bunuri și prestări de servicii scutite conform art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, achiziții intracomunitare de bunuri cu taxare inversă și livrări de bunuri și prestări de servicii taxabile cu cota de 19%. Total taxă pe valoarea adăugată colectată înregistrată de societate în jurnalul de vânzări aferent lunii decembrie 2010 este în sumă de .X. lei.

Din livrările de bunuri și prestările de servicii taxabile cu cota 19% înscrise în ultimele două coloane din jurnalul de vânzări societatea a marcat poziția .X. din jurnalul pentru vânzări ce are înscrisă mențiunea "vânzări magaz POS", unde este înregistrată baza de impozitare în sumă de .X. lei, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de .X. lei.

De asemenea, s-a solicitat Notă explicativă administratorului societății prin care se precizează că "Suma de .X. lei a fost înregistrată în luna .X. 2010, conform notei contabile anexată prezentei".

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a prezentat nota contabilă, din care rezultă următoarele înregistrări:

473 "Decontări din operații = 707 "Venituri din vânzarea - .X. lei
curs de clarificare" mărfurilor"

473 "Decontări din operații = 4427 "TVA colectată" - .X. lei
curs de clarificare"

4111 "Clienți " = 707 POLUS "Venituri din vânzarea - .X. lei
mărfurilor"

4111 "Clienți " = 4427 "TVA colectată" .X. lei

Totodată, în bilanța de verificare pe luna decembrie 2010, taxa pe valoarea adăugată colectată este în sumă de .X. lei.

Comparând jurnalul de vânzări cu bilanța de verificare a rezultat diferență de taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, astfel că societatea a înregistrat în jurnalul de vânzări pe luna decembrie 2010 taxa pe valoarea adăugată sumă de .X. lei.

În decontul de TVA aferent lunii decembrie 2010 societatea a declarat taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, din care la randul 15 „Regularizări taxa colectată” este înregistrată TVA colectată în sumă de .X. lei astfel că, în fapt, societatea a înregistrat în bilanța de verificare la data de 31.12.2010 taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei.

Din verificarea documentelor prezentate s-a constatat că există neconcordanță între documentele justificative și sumele declarate de societate, respectiv diferențe localizate între jurnalul de vânzări (total TVA colectată în sumă de .X. lei) și bilanța de verificare (total TVA colectată în sumă de .X. lei), precum și între bilanța de verificare (total TVA colectată în sumă de .X. lei) și Decontul de TVA (total TVA colectată în sumă de .X. lei) aferente lunii decembrie 2010, întocmite de societate astfel că, nu se justifică susținerea societății conform căreia a colectat în luna decembrie 2010 taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă vânzărilor efectuate la .X.

Ca urmare, s-a constatat că societatea datorează bugetului de stat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă încasărilor din livrările de mărfuri.

De asemenea, pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei stabilită suplimentar s-a ținut cont de taxa pe valoarea adăugată de rambursat, care nu a fost solicitată la rambursare de către societate, fiind caculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei până la data de 31.03.2011.

B. IMPOZIT PE PROFIT

Perioada verificată 01.12.2004 – 31.12.2008

1. Ca urmare a verificării cu privire la cheltuielile cu diferențele de curs valutar s-au constatat următoarele:

Impozitul pe profit în sumă de .X. lei stabilit suplimentar pe anul 2004, prin Decizia de impunere nr..X./2011 și Raportul de inspecție fiscală nr..X./2011, a rezultat ca urmare a aneacceptării la deducere a cheltuielilor cu diferențele de curs valutar în sumă de .X. lei.

Documentele prezentate organelor de inspecție fiscală, au fost:

-Dovada privind înregistrarea firmei, emisă de Oficiul Registrului Comerțului - .X. sub nr..X./2004;

-Certificat de înregistrare seria .X. nr..X./2004 emisă de Oficiul Registrului Comerțului –.X.;

-Actul constitutiv nr..X./2004;

-Încheierea de sedință nr..X./2004 emisă de Tribunalul .X.;

-Nota contabilă nr..X.2004 cu înregistrarea subscrierii capitalului social;

-Notele contabile din .X./2004 și din .X./2004 aferente înregistrării vărsării capitalului social;

-Extras de cont din data de .X./2004, dată la care s-a vărsat suma de .X. USD la cursul de .X. RON/USD;

-Extras de cont din data de .X./2004, dată la care s-a vărsat suma de .X. USD la cursul de .X. RON/USD;

S-a constatat că potrivit prevederilor art.31 alin. (1) din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, actul constitutiv este întocmit pe răspunderea fondatorilor și a administratorilor, iar Oficiul Registrului Comerțului nu emite actul constitutiv, ci doar certifică faptul că actul constitutiv a fost depus la ORC, atribuindu-i-se acestuia un număr de înregistrare.

Pe actul constitutiv depus de societate la Oficiul Registrului Comerțului .X. este înscrisă data de .X./2004, dată la care a fost constituit actul și înregistrat la Oficiul Registrului Comerțului .X..

În conformitate cu prevederile art.36 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale în termen de 15 zile de la data încheierii actului constitutiv, fondatorii sau administratorii societății vor cere înmatricularea societății la ORC.

Pentru a justifica capitalul de .X. lei înregistrat în actul constitutiv, societatea a prezentat un "Proces Verbal al Adunării Generale a Acționarilor" încheiat la data de .X./2004, dată la care cursul de schimb leu/dolar a fost de .X. LEI/USD. S-a constatat că Procesul Verbal al Adunării Generale a Acționarilor nu îndeplinește calitatea de document justificativ pentru capitalul de .X. lei deoarece este încheiat cu 97 zile înainte de data constituirii și înregistrării (înmatriculării) societății la .X., contrar prevederilor art.36 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale. La data de .X./2004, dată la care a fost întocmit Procesul Verbal al Adunării Generale a Acționarilor, persoanele care au întocmit acest document nu aveau calitatea de acționari, și mai mult, acest act nu are ștampila .X. din acea dată.

Referitor la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal rezultate din diferențele de curs valutar stabilite prin Decizia de impunere nr..X./2011 s-au constatat următoarele:

Conform extrasului de cont din data de .X./2004 s-au depus (vărsat) .X. USD la cursul de .X. lei/USD echivalentul a .X. lei, reprezentând depunere aport capital, înregistrarea efectuată de societate prin nota contabilă nr..X./2004, fiind :

51241	=	4561	
„Conturi la bănci valută”		„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”	.X. lei

51241	=	4562	
„Conturi la bănci valută”		„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”	.X. lei

5124	=	4562	
„Conturi la bănci valută”		„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”	.X. lei,

și, concomitent au fost înregistrate diferențele de curs valutar prin următoarele articole contabile:

665	=	4561	
„Cheltuieli din diferențe de curs valutar”		„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”	.X. lei

665	=	4562	
„Cheltuieli din diferențe de curs valutar”		„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”	.X. lei

665	=	4563	
„Cheltuieli din diferențe de curs valutar”		„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”	.X. lei

S-a constatat că diferențele de curs valutar în sumă totală de .X. lei, înregistrate de societate sunt:

- fără temei legal la data de .X./2004 având în vedere prevederile art.34 alin.(3) din Normele metodologice nr.773/1998 privind modul de înregistrare a registrelor comerțului și de efectuare a înregistrărilor aprobate atât de Ministerul Justiției, cât și de Camera de Comerț și Industrie a României, care prevăd că „*actul constitutiv al unei societăți comerciale sau al unei filiale cu participare străină la capitalul social, sumele subscrise și/sau vărsate de persoane nerezidente, în valută liber convertibilă, se vor exprima și în lei, la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României, de la data actului constitutiv. Dacă valuta convertibilă nu este exprimată în dolari, referentul oficiului registrului comerțului va face convertirea corespunzătoare la data actului*”.

- fără un document care să îndeplinească calitatea de document justificativ la data de .X./2004 pentru înregistrarea în contabilitate a diferențelor de curs valutar. Pentru justificarea diferențelor de curs valutar în sumă de .X. lei înregistrate de societate în contabilitate, s-a prezentat "Procesul Verbal al Adunării Generale a Acționarilor" întocmit în data de .X./2004, care nu îndeplinește calitatea de document justificativ pentru a fi înregistrat în contabilitate deoarece în conformitate cu art.36 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, în termen de 15 zile de la data încheierii actului constitutiv, administratorii vor cere înmatricularea societății la .X.. Procesul Verbal al Adunării Generale a Acționarilor prezentat de societate este încheiat cu 97 zile înainte și nu îndeplinește calitatea de document justificativ pentru înregistrarea diferențelor de curs valutar ca deductibile fiscal în sumă de .X. lei.

Potrivit extrasului de cont din data de **.X./2004**, organele de inspecție fiscală au stabilit că s-au depus (vărsat) .X. USD la cursul de .X. lei/USD adică .X. lei, reprezentând depunere aport capital social, înregistrare efectuată de societate prin nota contabilă nr..X./2004:

51241	=	4563	
“Conturi la bănci valută”		„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”	.X. lei

51241	=	4564	
“Conturi la bănci valută”		„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”	.X. lei

5124	=	4565	
“Conturi la bănci valută”		„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”	.X. lei,

și, concomitent au fost înregistrate diferențele de curs valutar prin următoarele articole contabile:

665	=	4564	
„Cheltuieli din diferențe de curs valutar”		„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”	.X. lei

665	=	4565	
„Cheltuieli din diferențe		„Decontări cu acționarii/asociații	

de curs valutar”

privind capitalul”

.X. lei

665

= 4566

„Cheltuieli din diferențe
de curs valutar”

„Decontări cu acționarii/asociații
privind capitalul”

.X. lei

Si a înregistrat capitalul social:

1011

= 1012

“Capital subscris nevărsat” “Capital subscris vărsat”

1011=1012

.X. lei (.X. lei +.X. lei).

S-a constatat că diferențele de curs valutar în sumă de **.X. lei** înregistrate de societate sunt:

- fără temei legal la data de .X./2004 având în vedere prevederile art.34 alin.(3) din Normele metodologice nr.773/1998 privind modul de ținere a registrelor comerțului și de efectuare a înregistrărilor aprobate atât de Ministerul Justiției, cât și de Camera de Comerț și Industrie a României.

- fără un document care să îndeplinească calitatea de document justificativ la data de .X./2004 pentru înregistrarea în contabilitate a diferențelor de curs valutar. Pentru justificarea diferențelor de curs valutar în sumă de .X. lei înregistrate de societate în contabilitate, s-a prezentat Procesul Verbal al Adunării Generale a Acționarilor întocmit din data de .X./2004. Procesul Verbal al Adunării Generale a Acționarilor prezentat de societate este încheiat cu .X. zile înainte și nu îndeplinește calitatea de document justificativ pentru înregistrarea diferențelor de curs valutar deductibile fiscal în sumă de .X. lei. Astfel, s-a constatat că societatea a înregistrat capitalul social la data de .X./2004 rezultat în urma depunerii valutei astfel că, a înregistrat fără temei legal și fără documente justificative a diferențelor de curs valutar în sumă de .X. lei.

Ca urmare, s-a constatat că diferențele de curs valutar în sumă totală de .X. lei (.X. lei + .X. lei) au fost înregistrate prin nota contabilă nr..X./2004 în debitul contului .X. "Profit si pierdere", fără temei legal și fără a avea la bază vreun document justificativ, la data la care au fost înregistrate în contabilitate, fapt pentru care nu au fost acceptate la deducere, fiind încălcate prevederile art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, ale pct.4.134 și 5.6 din OMFP nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, art.41 alin.(1) din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată.

În concluzie, ca urmare a reverificării s-a constatat că diferențele de curs valutar deductibile sunt în sumă de .X. lei și au fost determinate între data vărsării capitalului social .X./2004 și data subscrierii (constituirii și înregistrării) actului constitutiv la .X. (.X./2004), astfel:

-depunere capital social la data de .X./2004 în sumă de .X.\$ x .X. lei/USD = .X. lei - constituirea și înregistrarea actului constitutiv la .X. în data de .X./2004 (.X.\$ x .X. lei/USD = .X. lei rezultate din diferența între suma în lei la cursul de

schimb din data depunerii sumei de .X. USD la data de .X./2004 și subscrierea capitalului la .X. în data de .X./2004 (.X. lei - .X.).

Pentru diferența de capital de .X. \$, suma care a fost vărsată din data de .X./2004, când a fost constituit actul constitutiv și înregistrat la Oficiul Registrului Comerțului .X., organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are temei legal pentru a înregistra diferențele de curs valutar.

Diferențele de curs valutar nedeductibile fiscal sunt în sumă de .X. lei (.X. lei - .X. lei).

În exercitiul fiscal 2004 pierderea fiscală de recuperat stabilită ca urmare a reverificării este în sumă totală de .X. lei determinată, astfel:

- pierdere contabila .X. lei
- diferențele nedeductibile de curs valutar (.X. lei - .X. lei) .X. lei
- pierdere fiscală de recuperat .X. lei

Pe anul 2005, prin Decizia de impunere nr..X./2011 și Raportul de inspecție fiscală nr..X./2011, a fost determinat un profit impozabil în sumă de .X. lei. Profitul impozabil a rezultat prin influențarea profitului contabil înregistrat în evidența contabilă la data de .X./2005 în sumă de .X. lei, cu cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei (cheltuieli cu dobânzi, amenzi, penalități în sumă de .X. lei și alte cheltuieli nedeductibile cu activele cedate în sumă de .X. lei), determinate de societate și declarate prin Declarația 101. Impozitul pe profit stabilit de societate a fost în sumă de .X. lei.

În urma reverificării s-a influențat profitul calculat de societate în sumă de .X. lei cu pierderea fiscală de recuperat în sumă de .X. lei stabilită pe anul 2004, rezultând, pentru anul 2005 profit impozabil în sumă de .X. lei pentru care datorează impozit pe profit în quantum de .X. lei.

2. Referitor la cheltuielile cu cazarea s-au constatat următoarele:

Pe anul 2006 s-au constatat cheltuieli cu cazarea în sumă de .X. lei, fără documente justificative, înregistrate de societate în evidența contabilă în contul .X. "*Cheltuieli cu deplasări*" în baza facturilor emise de SC .X. SRL .X., SC .X. SRL .X. și SC .X. SRL reprezentând cazare, astfel:

a) Facturi emise de SC .X. SRL .X. în valoare totală de .X. lei, din care TVA în suma de .X. lei, baza de impozitare fiind în sumă de .X. lei, la care au fost anexate și prezentate copii ale ordinilor de deplasare pentru salariați sau administratori.

Facturile emise de SC .X. SRL .X. sunt majoritatea pentru o perioadă de o lună de zile, astfel:

- factura .X./2006 emisa pe perioada 01.11.2006-30.11.2006
- factura .X./2006 emisa pe perioada 01.12.2006-31.12.2006
- factura .X./2006 emisa pe perioada 01.01.2007-31.01.2007
- factura .X./2006 emisa pe perioada 01.02.2007-28.02.2007
- factura .X./2006 emisa pe perioada 20.11.2006-21.11.2006

-factura .X./2006 emisa pe perioada 03.10.2006-06.10.2006

Pentru toate cele șase facturi societatea a prezentat, în copie, ordine de deplasare pentru a justifica cheltuiala înregistrată în contabilitate. Ordinele de deplasare prezentate de societate sunt întocmite fără respectarea prevederilor art.6 din Legea nr.82/1991 coroborat OMFP nr.1850/ 2004 privind registrele si formularele financiar contabile, astfel:

-pe fața ordinului de deplasare anexat facturilor menționate nu este trecută data și ora de sosire și plecare a persoanei delegate și nu este semnat ordinul de serviciu de persoanele autorizate unde delegatul a fost în delegație;

-pe verso ordinului de deplasare nu sunt completate elementele minime cerute de formular contravaloarea cheltuielilor conform documentelor anexate (felul actului și emitentul, nr.și data actului, suma), nu este semnat de titularul avansului și nu s-a prezentat un referat din care să rezulte activitatea desfășurată.

În plus, organele de inspecție fiscală au constatat că:

-facturile .X./2006 si nr..X./2006 emise de SC .X. SRL .X., înregistrate în contabilitate în anul 2006, reprezintă prestări de servicii (cazare), pentru care prestarea urmează să se efectueze în anul 2007. Sumele aferente unei prestari de servicii încasate sau achitate înaintea efectuării prestării de servicii se facturează ca avansuri.

Prin înregistrarea în contabilitate a facturilor nr..X. și nr..X. emise în anul 2006, pentru prestări care se vor efectua în anul 2007, s-au încălcat prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.27 alin.(2) din Legea contabilitatii nr.82/1991, pct.45 din OMF nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care face referire la principiul dependenței exercițiului.

-pe doua dintre ordinele de deplasare anexate facturii nr..X./2006 si facturii nr..X./2006 sunt aceleași obiective ale deplasării, iar perioada deplasării se suprapune.

Ca urmare, s-a constatat că s-au încălcat prevederile art.21 alin. (4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6 din Legea Contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

b.) Facturi emise de SC .X. SRL .X. (CUI .X.) în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, baza de impozitare fiind în sumă de .X. lei și de SC .X. SRL .X. (CUI .X.) în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, valoarea fără TVA fiind în sumă de .X. lei, din care s-a considerat nedeductibila doar suma de .X. lei, pentru care au fost prezentate organelor de inspecție fiscală anexe (ordine de deplasare) din care rezultă că persoanele care au beneficiat de cazare și masă nu sunt salariați și administratori ai societății. Din anexe rezultă că persoanele pentru care au fost emise facturi de cazare sunt colaboratori sau alte persoane invitate de societate pentru discuții de afaceri, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(2) lit.e) și art.21 alin.(4) lit.f) din

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

S-a constatat că documentele prezentate nu îndeplinesc calitatea de document justificativ astfel că, pe anul 2006, SC .X. SA datorează impozit pe profit stabilit suplimentar, în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor nedeductibile fiscal cu cazarea în valoare de .X. lei.

De asemenea, **pe anul 2007 nu au fost acceptate la deducere cheltuieli cu cazarea în sumă de .X. lei** ca urmare a constatărilor:

În anul 2007 societatea a înregistrat în evidența contabilă pe cheltuieli de exploatare, în contul 625 "Cheltuieli de deplasare", facturile emise de SC .X. SRL .X. si SC .X. SRL .X. valoare fără TVA de .X. lei reprezentand cazare, astfel:

a.) Facturi emise de SC .X. SRL în valoare (fără TVA) de .X. lei, pentru care au fost prezentate copii ale ordinelor de deplasare pentru salariați sau administratori:

-factura .X./2007 pentru perioada 04.02-08.02.2007 în sumă de .X. lei din care TVA .X. lei;

-factura .X./2007 pentru perioada 01.03-31.05.2007 în sumă de .X. lei din care TVA .X. lei;

-factura .X./2007 pentru perioada 01.12.06-31.03.2007 în sumă de .X. lei din care TVA .X. lei;

-factura .X./2007 pentru perioada 01.06-31.08.2007 în sumă de .X. lei din care TVA .X. lei;

-factura .X./2007 pentru perioada 01.04-02.05.2007 în sumă de .X. lei din care TVA .X. lei;

-factura .X./2007 pentru perioada 02.05-05.05.2007 în sumă de .X. lei din care TVA .X. lei;

-factura .X./2007 pentru perioada 03.05-16.06.2007 în sumă de .X. lei din care TVA .X. lei;

-factura .X./2007 pentru perioada 18.08-21.08.2007 în sumă de .X. lei din care TVA .X. lei;

-factura .X./2007 pentru perioada 21.08-30.11.2007 în sumă de .X. lei din care TVA .X. lei, factura înregistrată de doua ori în contabilitate;

-factura .X./2007 pentru perioada 10.12-12.12.2007 în sumă de .X. lei din care TVA .X. lei;

- parte din factura nr..X./2007 pentru decembrie 2007 în sumă de .X. lei.

Pentru justificarea cheltuielilor din facturile enumerate mai sus, înregistrate în contabilitate, societatea a prezentat ordine de deplasare, care sunt întocmite fără respectarea prevederilor art.6 din Legea Contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu OMFP nr.1852/2004 privind înregistrările și formularele financiar contabile, astfel:

-pe fata ordinului de deplasare anexat facturilor menționate nu este trecută data și ora de sosire și plecare a persoanei delegate și nu este semnat ordinul de serviciu de persoanele autorizate unde delegatul a fost în delegatie;

-pe verso ordinului de deplasare, nu sunt completate elementele minime cerute de ordinul de deplasare respectiv contravaloarea cheltuielilor conform documentelor anexate (felul actului și emitentul, nr. și data actului, suma), nu este semnat ordinul de titularul avansului, nu s-a prezentat un referat din care să rezulte activitatea desfășurată.

În plus, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- pe ordinele de deplasare anexa la facturile emise de SC .X. SRL, în anul 2006, sunt aceleași obiective ale deplasării și perioada se suprapune cu ordinele de deplasare anexate facturilor emise de SC .X. SRL pe anul 2007, astfel:

-factura .X./2006 emisă pentru perioada 01.01.2007-31.01.2007 și factura .X./2007 pentru perioada 01.12.2006-31.03.2007;

-factura .X./2006 emisa pentru perioada 01.12.2006-31.12.2006 și factura .X./2007 pentru perioada-01.12.2006-31.03.2007;

-factura .X./2006 emisa pentru perioada 01.02.2007-28.02.2007 și factura .X./2007 pentru perioada 04.02-08.02.2007;

-factura .X./2007 emisă pentru perioada 21.08-30.11.2007, care a fost înregistrată de doua ori în contabilitatea SC .X. SRL .X. ;

-factura .X./2007 emisă pentru perioada 01.03-31.05.2007;-factura .X./2007 emisă pentru perioada 01.06-31.08.2007 ;

-factura .X./2007 emisă pentru perioada 21.08.2007-30.11.2007 de SC .X. SRL .X. reprezentând prestări de servicii (cazare) care s-au emis înainte de efectuarea prestării de servicii. Sumele aferente unei prestări de servicii încasate sau achitate înaintea efectuării prestării de servicii se pot factura ca avansuri. SC .X. SRL a facturat la SC .X. SA la data de 14.12.2006 și 15.12.2006 contravaloare prestari de servicii (cazării) pe perioada 01.01.2007-28.02.2007.

Prin înregistrarea în contabilitate a facturilor prezentate au fost încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-factura .X./2007 este emisă pentru perioada 01.12.2006-31.03.2007 (perioada 01-12.2006-31.12.2006 este aferentă anului fiscal 2006), iar factura .X./2006 este emisă pentru aceeași perioadă 01.12.2006-31.12.2006, fiind încălcate prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.27 alin.(2) din Legea Contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.45 din OMF nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

b.) Facturi emise de SC .X. SRL .X. în valoare (fără TVA) de .X. lei, pentru care au fost prezentate organelor de inspecție fiscală anexe din care rezultă că persoanele care au beneficiat de cazare și masă nu sunt salariații și administratorii societății.

Conform anexelor prezentate, persoanele care au beneficiat de cazare sunt colaboratori sau alte persoane invitate de societate pentru discuții de afaceri:

- factura .X./2007 pentru suma de .X. lei, din care TVA .X. lei;
- factura .X./2007 pentru suma de .X. lei, din care TVA .X. lei;
- factura .X./2007 pentru suma de .X. lei, din care TVA .X. lei;
- factura .X./2007 pentru suma de .X. lei, din care TVA .X. lei;
- factura .X./2007 pentru suma de .X. lei, din care TVA .X. lei;
- factura .X./2007 pentru suma de .X. lei, din care TVA .X. lei ;
- factura .X./2007 pentru suma de .X. lei, din care TVA .X. lei;
- factura .X.2007 pentru suma de .X. lei, din care TVA .X. lei;
- factura .X./2007 pentru suma de .X. lei, din care TVA .X. lei.

În concluzie, prin înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor din facturile de mai sus s-au încălcat prevederile art.21 alin.(2) lit.e) și art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind calculat impozitul pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

Totodată, pe anul 2008 nu au fost acceptate la deducere cheltuieli cu cazarea în sumă de .X. lei ca urmare a constatărilor :

În anul 2008 societatea a înregistrat în evidența contabilă pe cheltuieli de exploatare în contul 625 "Cheltuieli de deplasare" facturile emise de SC .X. SRL .X., SC .X. SRL .X., SC .X. SRL .X. și SC .X. SRL .X., în valoare totală, fără TVA, în sumă de .X. lei, reprezentând cazare, astfel:

a.) Facturi emise de SC .X. SRL .X. în valoare (fara TVA) de .X. lei, pentru care au fost prezentate copii ale ordinelor de deplasare pentru salariați sau administratori:

-factura .X./2008 pentru perioada 06.01-31.03.2008 în sumă de .X. lei din care TVA .X. lei;

-factura .X./2008 pentru perioada 13.02-15.02.2008 în sumă de ..X lei din care TVA .X. lei;

-factura .X./2008 pentru perioada 28.03-30.03.2008 în sumă de .X. lei din care TVA .X. lei;

-factura .X./2008 pentru perioada 01.04-30.06.2008 în sumă de .X. lei din care TVA .X. lei;

-factura .X./2008 pentru perioada 28.04-29.04.2008 în sumă de .X. lei din care TVA .X. lei. Pentru justificarea cheltuielilor cu cazarea aferente facturilor de mai sus înregistrate în contabilitate societatea a prezentat ordine de deplasare, întocmite fără respectarea prevederilor OMF nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar contabile, astfel:

-pe fata ordinului de deplasare anexat facturilor menționate nu este trecută data și ora de sosire și plecare a persoanei delegate și nu este semnat ordinul de serviciu de persoanele autorizate unde delegatul a fost în delegație;

-pe verso ordinului de deplasare, nu sunt completate elementele minime cerute de ordinul de deplasare privind contravaloarea cheltuielilor conform documentelor anexate (felul actului și emitentul, nr. și data actului, suma), nu este semnat ordinul de titularului avansului, nu s-a prezentat un referat din care să rezulte activitatea desfășurată,

-toate ordinele de serviciu au data de depunere a decontului 2006, dar nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală care au încheiat Raportul de inspecție fiscală nr..X./2011.

În plus, organele de inspecție fiscală au constatat că:

-pe ordinele de deplasare aferente facturilor prezentate mai jos emise de SC .X. SRL în anul 2008 sunt aceleași obiective ale deplasării, iar perioada se suprapune;

-factura .X./2008 emisă pentru perioada 06.01-31.03.2008 cu factura .X./2008 emisă pentru perioada 13.02-15.02.2008;

-factura .X./2008 emisă pentru perioada 01.04-30.06.2008 cu factura .X./2008 emisă pentru perioada 28.04-29.04.2008

-factura .X./2008 emisă pentru perioada 06.01-31.03.2008 și factura .X.2008 emisă pentru perioada 01.04-30.06.2008 de SC .X. SRL .X. reprezintă prestări de servicii (cazare) care s-au emis înainte de efectuarea prestării de servicii. Sumele aferente unei prestări de servicii încasate sau achitate înaintea efectuării prestării de servicii se pot factura ca avansuri. SC .X. SRL a facturat către SC .X. în data de 14.12.2006 și în data de 15.12.2006 contravaloarea prestării de servicii (cazării) pe perioada 01.01.2007-28.02.2007.

b.) Facturi emise de SC .X. SRL .X., SC .X. SRL .X. și SC .X. SRL .X., pentru care societatea a prezentat anexe din care a rezultat că persoanele care au beneficiat de cazare și masă sunt colaboratori sau alte persoane invitate de societate pentru discuții de afaceri.

-Facturile emise de SC .X. SRL .X. în valoare (fără TVA) de .X. lei, sunt:

-factura .X./2008 în sumă de .X. lei, din care TVA .X. lei;

-factura .X./2008 în sumă de .X. lei, din care TVA .X. lei;

-factura .X./2008 în sumă de .X. lei, din care TVA .X. lei;

-factura .X./2008 în sumă de .X. lei, din care TVA .X. lei;

-factura .X./2008 în sumă de .X. lei, din care TVA .X. lei.

Societatea a prezentat anexe pentru facturile nr..X./2008 în sumă de .X. lei, din care TVA .X. lei și nr..X./2008 în sumă de .X. lei, din care TVA .X. lei, emise de SC .X. SRL .X., din care rezultă că persoanele care au beneficiat de cazare și masă sunt colaboratori sau alte persoane invitate de societate pentru discuții de afaceri. Acestea sunt:

Pentru factura nr..X./2008 în sumă de .X. lei, din care TVA .X. lei, emisă de SC .X. SRL .X., în valoare (fără TVA) de .X. lei, a fost prezentată anexa din care rezultă că persoana cazată la SC .X. SRL .X. este managerul IT al companiei germane .X. care a făcut instruirea angajaților societății ce urmau să lucreze în sistemul formatic .X.

S-a constatat că prin înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor din facturile analizate s-au încălcat prevederile art.21alin.(2) lit.e) și art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că, s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă totală de .X. lei s-au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei, până la data de 31.03.2011.

C. FONDUL PENTRU PROTECȚIA PERSOANELOR CU HANDICAP

Perioada verificată: 01.12.2004 - 30.06.2009.

La reverificare, s-a constatat că SC .X. SA nu a avut angajați cu contract individual de muncă persoane cu handicap și, în perioada verificată, nu a calculat și nu a achitat bugetului de stat o sumă egală cu salariul minim brut pe țară, înmulțită cu numărul de locuri de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap.

Pe toată perioada verificată societatea a avut peste 100 de angajați, astfel că avea obligația de a angaja persoane cu handicap în procent de 4% din numărul total de angajați.

S-a constatat că în perioada 01.03.2006 - 31.12.2006 societatea nu a solicitat de la Agenția Județeană pentru Ocuparea Forței de Muncă - Agenția locală .X., repartizarea unui număr de persoane cu handicap calificate în meseriile respective așa cum avea obligația conform legii.

De asemenea, s-a constatat că societatea a achiziționat produse realizate de unități protejate, autorizate conform legii, începând cu luna mai 2008, dar, contribuția datorată a fost mai mare decât valoarea achizițiilor de produse sau servicii de la unități protejate autorizate.

Ca urmare, pe perioada decembrie 2004 - iunie 2009, în temeiul art.42 și 43 din OUG nr.102/1999 în vigoare pe anul 2006, art.78 alin.(3) lit.a și b și alin.(3) din Legea nr.448/2006, în vigoare pe perioada 01.01.2007 - 30.06.2009, s-a recalculat fondul special de solidaritate socială pentru susținerea persoanelor cu handicap datorat bugetului de stat suplimentar în sumă de .X. lei.

Pentru fondul privind protecția persoanelor cu handicap stabilit suplimentar în sumă de .X. lei, au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

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

A. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

Referitor la majorările de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată colectată, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează majorările de întârziere contestate în condițiile în care acestea sunt aferente unui debit stabilit suplimentar printr-un act administrativ fiscal emis ca urmare a inspecției fiscale, debitul fiind recunoscut de societate ca datorat bugetului de stat.

Perioada reverificată: 01.10.2007 – 30.06.2009.

În fapt, societatea a vândut produse cu amănuntul la punctul său de lucru din .X., în sumă totală de .X. lei, pentru care nu a colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, astfel:

La data de 31.12.2008 a încasat, **prin cont bancar**, venituri în sumă de .X. lei din vânzarea cu amănuntul a produselor, pentru care nu a colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

La data de 30.06.2009 societatea a încasat, în **cont bancar**, venituri în sumă de .X. lei pentru care nu a colectat taxa pe valoare adăugată în sumă de .X. lei.

În perioada 01.10.2007-31.03.2009 societatea a efectuat vânzări la punctul de lucru din .X., **încasate în numerar**, în sumă de .X. lei, fără a fi colectată taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În perioada aprilie - iunie 2009 a efectuat vânzări la punctul de lucru din .X., **încasate în numerar**, în valoare de .X. lei, fără a fi colectată taxa pe valoare adăugată în sumă de .X. lei.

Prin Nota explicativă administratorul societății a menționat că "*Suma de .X. lei a fost înregistrată în luna decembrie 2010, conform notei contabile anexată prezentei*".

În ceea ce privește înregistrarea taxei pe valoarea adăugată în luna decembrie 2010, din documentele prezentate s-a constatat că prin nota contabilă (fără număr), cu explicația ".X.", s-au efectuat următoarele înregistrări contabile :

473 "Decontări din operații curs de clarificare" = 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor" -.X. lei

473 "Decontări din operații curs de clarificare" = 4427 "TVA colectată" - .X. lei

4111 "Clienți " = 707 POLUS "Venituri din vânzarea mărfurilor" -.X. lei

4111 "Clienți " = 4427 "TVA colectată" -.X. lei

Totodată, în balanța de verificare pe luna decembrie 2010, taxa pe valoarea adăugată colectată este în sumă de .X. lei.

Comparând jurnalul de vânzări cu balanța de verificare a rezultat diferență de taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, astfel că societatea a înregistrat în jurnalul de vânzări pe luna decembrie 2010 taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În decontul de TVA aferent lunii decembrie 2010 societatea a declarat taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei de unde reiese că societatea a înregistrat în balanța de verificare din data de 31.12.2010 taxa pe valoarea adăugată colectată sumă de .X. lei.

Ca urmare, s-a constatat că există neconcordanță între documentele justificative și sumele declarate de societate, respectiv diferențe localizate între jurnalul de vânzări (total TVA colectată în sumă de .X. lei) și balanța de verificare (total TVA colectată în sumă de .X. lei), precum și între balanța de verificare (total TVA colectată în sumă de .X. lei) și Decontul de TVA (total TVA colectată în sumă de .X. lei) aferentă lunii decembrie 2010, întocmite de societate.

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei stabilită suplimentar s-au caculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei, până la data de 31.03.2011, ținându-se cont de taxa pe valoarea adăugată de rambursat care nu a fost solicitată la rambursare de către societate.

În drept, potrivit art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se din atorează din upă acest termen majorări de întârziere.

ART. 120

“(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, cepândin cu ziua imedin iat următoare termenului de scadență și până la din ata stgerii sumei din atorate, clusiv.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că pentru neplata la scadență a debitelor declarate și datorate bugetului de stat contribuabilii datorează majorări de întârziere.

Se reține că taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat se stabilește prin declarație fiscală, respectiv Decont de TVA sau prin decizie de impunere emisă ca urmare a efectuării inspecției fiscale ce constituie titluri de creanță.

Pentru taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei stabilită suplimentar prin decizie de impunere societatea nu prezintă argumente de fond, dimpotrivă recunoaște ca fiind datorată bugetului de stat si susține că

nu datorează majorările de întârziere calculate de organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de .X. lei se reține că acestea au fost calculate pe perioada 01.08.2008 – 31.03.2011 și au ca bază de impunere taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei ca urmarea neevidențierii de către societate a taxei pe valoarea adăugată colectată aferentă vânzărilor cu amănuntul a mărfurilor prin magazinul din .X., pe perioada 01.10.2007 – 30.06.2009.

Prin neevidențierea taxei pe valoarea adăugată colectată, această obligație fiscală nu a fost achitată, astfel că pentru neachitarea la scadență se datorează majorări de întârziere.

Conform prevederilor legale în materie, majorările de întârziere aferente debitelor neachitate la scadență se datorează începând cu *“ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate”*.

Astfel, din anexa 9 la raportul de inspecție fiscală reiese că taxa pe valoarea adăugată colectată a fost stabilită suplimentar pe fiecare lună din perioada verificată (01.10.2007 – 30.06.2009), scadența la plată a acesteia intervenind în luna următoare, până la data de 25, conform prevederilor incidente, respectiv art.157 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră: *“(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art.156² și 156³.”*

și art.156² din același act normativ care prevede: *„(1) Persoanele înregistrate conform art.153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.”*

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea majorărilor de întârziere ținând cont de scadența la plată a debitului principal, respectiv de taxa pe valoarea de plată declarată și de opțiunile societății privind taxa pe valoarea adăugată de rambursat din deconturile de TVA.

Ca atare, în funcție de solicitarea de către societate a sumei negative din decontul de TVA au fost calculate majorări de întârziere până la data când taxa pe valoarea adăugată de rambursat era în quantum mai mare decât taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, respectiv prin deconturile de TVA pe lunile august și decembrie 2008, pe perioada ianuarie-martie 2009 și lunile septembrie 2010 și februarie 2011 societatea a optat pentru rambursarea taxei pe valoarea adăugată astfel că, pentru o

perioadă de minim 30 de zile taxa pe valoarea adăugată de rambursat a fost în cuantum mai mic decât taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

De asemenea, au fost calculate majorări de întârziere pentru perioada 26.07.2009 – 25.10.2009 când societatea a declarat taxă pe valoarea adăugată de plată.

Se reține că societatea prezintă la contestație situația taxei pe valoarea adăugată colectată aferentă vânzărilor cu amănuntul pe perioada 01.10.2007 – 30.06.2009 și o situația cu calculul majorărilor de întârziere datorate ca fiind în cuantum de .X. lei.

Organul de soluționare a contestației nu poate reține calculul prezentat de societate având în vedere că acesta precizează doar baza de impunere, numărul de zile cuprins între 30 și 31 de zile, cota de majorări și suma acestora, fiind prezentate pe patru rânduri și patru coloane, fără să se detalieze perioada în care au fost stabilite aceste majorări de întârziere. De asemenea, din acest document reiese că baza de impunere a majorărilor de întârziere, în două cazuri, este în cuantum mai mare decât taxa pe valoarea stabilită suplimentar, respectiv de .X. lei și de .X. lei.

Totodată, se reține că societatea nu prezintă o situație cu calculul majorărilor de întârziere care să combată calculul organelor de inspecție fiscală prezentat în anexa 9 la raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată.

Referitor la argumentele contestatarii privind dubla înregistrare a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în fișa pe plătitor, organul de soluționare a contestației reține că potrivit prevederilor art.94 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și vestigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea deplinii obligațiilor fiscale, vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea formațiilor fiscale, vederea confruntării declarațiilor fiscale cu formațiile prinoprinii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și din ispunerea de măsuri pentru prinevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că accesoriile aferente obligațiilor declarate de societate și neachitate la scadență sunt calculate și stabilite de organele fiscale din cadrul serviciilor de evidență analitică pe plătitor din cadrul direcției generale regionale a finanțelor publice unde este înregistrat

contruabilul, reglarea fișei pe plătitor efectuându-se de către aceste organe fiscale, deci neintrând în atribuțiile organelor de inspecție fiscală reglarea fișei pe plătitor a contribuabilului.

De asemenea, în ceea ce privește argumentul conform căruia societatea a înregistrat taxa pe valoarea adăugată în luna decembrie 2010, se reține că potrivit celor analizate de organele de inspecție există neconcordanță între documentele justificative și sumele declarate de societate, respectiv diferențe între jurnalul de vânzări - total TVA colectată în sumă de .X. lei și bilanța de verificare - total TVA colectată în sumă de .X. lei, precum și între bilanța de verificare - total TVA colectată în sumă de .X. lei și Decontul de TVA - total TVA colectată în sumă de .X. lei aferentă lunii decembrie 2010, rezultând că societatea a înregistrat în jurnalul de vânzări pe luna decembrie 2010 taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, iar în decontul de TVA aferent lunii decembrie 2010 a declarat taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei. Ca urmare, acest argument nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

Mai mult, prin contestație, SC .X. SA a recunoscut ca fiind datorat debitul de plată reprezentând TVA în sumă de .X. lei.

În consecință, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: „*Prin decizie contestația va putea fi admisă în totalitate sau în parte, ori respinsă*“, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

„11.1. 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;” se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru **majorările de întârziere în sumă de .X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr..X./2013.

B. IMPOZIT PE PROFIT

Referitor la suma de .X. lei, reprezentând :

- .X. lei **impozit pe profit;**
- .X. lei **- accesorii aferente impozitului pe profit**

1. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent anului 2005 stabilit ca urmare a influențării profitului impozabil cu pierderea fiscală în sumă de .X. lei pe anul 2004, Direcția Generală de

Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu diferențele de curs valutar aferente capitalului social vărsat, în condițiile în care subscrierea capitalului social a avut loc la data de .X./2004 conform actului constitutiv înregistrat la Oficiul Registrului Comerțului.

Perioada verificată: decembrie 2004 -2005.

În fapt, în luna decembrie 2004, prin notele contabile nr..X./2004 și nr..X./2004, societatea a înregistrat, anterior datei de .X./2004 – data înmatriculării societății la Oficiul Registrului Comerțului, depunerea aportului la capitalul social, efectuând articolele contabile:

51241	=	4561	
“Conturi la bănci valută”		„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”	.X. lei

51241	=	4562	
“Conturi la bănci valută”		„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”	.X. lei

5124	=	4562	
“Conturi la bănci valută”		„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”	.X. lei,

și, concomitent au fost înregistrate diferențele de curs valutar prin următoarele articole contabile:

665	=	4561	
„Cheltuieli din diferențe de curs valutar”		„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”	.X. lei

665	=	4562	
„Cheltuieli din diferențe de curs valutar”		„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”	.X. lei

665	=	4563	
„Cheltuieli din diferențe de curs valutar”		„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”	.X. lei

precum și

51241	=	4564	
“Conturi la bănci valută”		„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”	.X. lei

51241	=	4565	
“Conturi la bănci valută”		„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”	.X. lei

5124 =4565
 „Conturi la bănci valută” „Decontări cu acționarii/asociații
 privind capitalul” .X. lei,
 concomitent fiind înregistrate și diferențe de curs valutar prin următoarele
 articole contabile:

665 = 4561
 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar” „Decontări cu acționarii/asociații
 privind capitalul” .X. lei

665 = 4562
 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar” „Decontări cu acționarii/asociații
 privind capitalul” .X. lei

665 = 4563
 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar” „Decontări cu acționarii/asociații
 privind capitalul”

Astfel, societatea a înregistrat cheltuieli cu diferențele de curs valutar aferente depunerii sumei de .X. USD la data de 03.12.2004 și subscrierea capitalului la Oficiul Registrului Comerțului din data de .X./2004 (.X. lei-.X.).

Pentru diferența de capital de .X. \$, sumă care a fost vărsată la data de .X./2004, când a fost încheiat actul constitutiv și înregistrat la Oficiul Registrului Comerțului .X., nu există temei legal pentru a înregistra diferențele de curs valutar.

Diferențele de curs valutar stabilite ca nedeductibile fiscal sunt în sumă de .X. lei, pe anul fiscal 2004 fiind stabilită pierderea fiscală de recuperat în sumă de .X. lei.

Prin influențarea profitului impozabil determinat de societate pe anul 2005 cu pierderea fiscală pe anul 2004 a rezultat profit impozabil în cuantum de .X. lei pentru care se datorază impozit pe profit în cuantum de .X. lei.

În drept, potrivit prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe anul 2004:

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

Potrivit pct.12 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”.

Totodată, la art.21 alin.(1) din același act normativ se prevede:
“(1)Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Potrivit pct.12 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 vigoare.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile impozabile și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile la care se adaugă cheltuielile nedeductibile și se scad veniturile neimpozabile, iar cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Se reține că societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal suma de .X. lei, reprezentând diferențe de curs valutar aferente capitalului social subscris și vărsat.

Societatea a considerat data subscrierii capitalului social data de .X./2004, dată la care a fost încheiat Procesul Verbal al Adunării Generale a Asociaților prin care s-a hotărât înființarea societății, în condițiile în care actul constitutiv al societății este înregistrat la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul .X. la data de .X./2004, acesta reprezentând documentul de constituire al societății comerciale, așa cum se prevede la pct.4.134 și pct.5.6 din OMFP nr.306/2002 pentru aprobarea reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, potrivit cărora:

*“4.134. - **Capitalul este reprezentat de capital social, patrimoniul regiei etc., în funcție de forma juridică a unității. Capitalul social subscris și vărsat se înregistrează distinct în contabilitate, pe baza actelor de constituire a persoanei juridice și a documentelor justificative privind vărsămintele de capital.***

Contabilitatea analitică a capitalului social se ține pe acționari sau asociați, cuprinzând numărul și valoarea nominală a acțiunilor sau a părților sociale subscrise și vărsate.

[..]

5.6. - Contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, după natura lor, astfel:

b) cheltuieli financiare, care cuprind: pierderi din creanțe legate de participații; cheltuieli privind investițiile financiare cedate; din diferențele nefavorabile de curs valutar; dobânzile privind exercițiul financiar în curs; sconturile acordate clienților; pierderi din creanțe de natură financiară și altele;”.

În același sens sunt și prevederile art.34 alin.(3) din Normele Metodologice nr.773 din 21 aprilie 1998 privind modul de ținere a registrelor comerțului și de efectuare a înregistrărilor, conform cărora: “actul constitutiv al unei societăți comerciale sau al unei filiale cu participare străină la capitalul social, sumele subscrise și/sau vărsate de persoane nerezidente, în valută liber convertibilă, se vor exprima și în lei, la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României, de la data actului constitutiv. Dacă valuta convertibilă nu este exprimată în dolari, referentul oficiului registrului comerțului va face convertirea corespunzătoare la data actului”.

De asemenea, potrivit funcției contabile a conturilor prevăzută de OMFP nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, respectiv:

Contul 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența decontărilor cu acționarii și asociații privind capitalul.

Contul 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul" este un cont de activ.

În debitul contului 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul" se înregistrează:

- **capitalul subscris de acționari sau asociați, în natură și/sau în numerar, capitalul social majorat prin subscrierea sau emisiunea de noi acțiuni (101);**

- valoarea primelor stabilite cu ocazia emisiunii, fuziunii, aportului la capital și/sau din conversia obligațiunilor în acțiuni (104);

- sumele achitate asociaților sau bunurile retrase cu ocazia reducerii capitalului, în condițiile legii (512, 531, 205, 208, 211, 212, 213, 214, 231, 381);

- **diferențele favorabile de curs valutar aferente aportului în valută la sfârșitul exercițiului (765).**

În creditul contului 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul" se înregistrează:

- aportul în natură la capitalul social (205 la 267, 301 la 381);

- **sumele depuse ca aport în numerar, titluri de plasament și/sau immobilizări necorporale la constituirea capitalului social (512, 531, 503 la 508);**

- împrumuturi din emisiunea de obligațiuni convertite în acțiuni (161);

- capitalul social retras de acționari sau asociați (101);

- **diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate cu ocazia vărsării capitalului subscris sau la încheierea exercițiului (665).**

Soldul contului reprezintă aportul la capital subscris și nevărsat.”

și Contul 665 "Cheltuieli din diferențe de curs valutar"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor privind diferențele de curs valutar.

În debitul contului 665 "Cheltuieli din diferențe de curs valutar" se înregistrează:

- diferențele nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma încasării creanțelor în valută (512, 267, 409, 411, 413, 418, 451, 452, 456, 461);

- diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate în urma evaluării creanțelor la închiderea exercițiului financiar (267, 409, 411, 413, 418, 451, 452, 456, 461);

- diferențele nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma achitării datoriilor în valută (512, 531, 541).

- diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea datoriilor valută la încheierea exercițiului financiar (161, 162, 166, 167, 168, 401, 403, 404, 405, 419, 451, 452, 455, 462);

- diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea la încheierea exercițiului financiar a disponibilităților bancare în valută, disponibilităților în valută existente în casierie, precum și a altor valori de trezorerie cum sunt titluri de stat în valută, acreditive și depozite pe termen scurt în valută (512, 531, 508, 541, 542);

- diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din lichidarea depozitelor pe termen scurt, a acreditivelor și avansurilor de trezorerie în valută (508, 541, 542).”

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că actul constitutiv al societății este cel datat .X./2004 și nu Procesul Verbal din data de .X./2004, așa cum susține contestatara.

Ca urmare, subscrierea capitalului social a avut loc la data de .X./2004, iar vărsarea capitalului social subscris a avut loc la data de 03.12.2004 și la data de .X./2004, conform extraselor de cont bancar.

Astfel, înregistrarea de către societate a cheltuielilor cu diferențele nefavorabile de curs valutar aferente capitalului subscris și vărsat stabilite pe perioada cuprinsă între .X./2004 – data Procesului Verbal al Adunării Generale a Asociațiilor și .X./2004 – data Actului constitutiv al societății, este eronată.

Se reține că, din punct de vedere fiscal, cheltuielile cu diferențele de curs valutar sunt deductibile dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri și urmează tratamentul fiscal prevăzut la art.21 alin.(3) lit-h) și art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Însă, în cazul speță, înregistrarea cheltuielilor cu diferențele nefavorabile de curs valutar pe perioada .X./2004 – .X./2004 nu este justificată, Procesul Verbal al Adunării Generale a Asociaților nereprezentând documentul care atestă subscrierea capitalului social, Actul constitutiv al societății și extrasele de cont bancar fiind documentele în baza cărora se înregistrează în contabilitate capitalul social subscris și vărsat.

În același sens sunt și prevederile art.5 și 8 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art.5

(1) Societatea în nume colectiv sau comandită simplă se constituie prin contract de societate, iar societatea pe acțiuni, în comandită pe acțiuni sau cu răspundere limitată se constituie prin contract de societate și statut.

ART.8

Actul constitutiv al societății pe acțiuni sau comandită pe acțiuni va cuprinde:

a) *datele de identificare a fondatorilor; la societatea în comandită pe acțiuni vor fi menționați și asociații comanditați;*

b) *forma, denumirea și sediul social;*

c) *obiectul de activitate al societății, cu precizarea domeniului și a activității principale;*

d) capitalul social subscris și cel vărsat și ,în cazul în care societatea are un capital autorizat, cuantumul acestuia;”

Față de prevederile legale de mai sus reiese că societatea pe acțiuni se constituie prin contract de societate și statut, **actul constitutiv al societății pe acțiuni fiind documentul care prevede capitalul social subscris și cel vărsat.**

Având în vedere cele mai sus prezentate se reține că înregistrarea cheltuielilor cu diferențele nefavorabile de curs valutar stabilite în funcție de cursul valutar din data de .X./2004 – data Procesului Verbal al Adunării Generale a Asociaților și cursul valutar de la data vărsării capitalului social respectiv 03.12.2004 și .X./2004 este eronată, data subscrierii capitalului social fiind data de .X./2004 conform actului constitutiv înregistrat la Registrul Comerțului, aflat în copie la dosarul cauzei.

Referitor la susținerea contestatarei potrivit căreia la data de .X./2004 a avut loc acordul de voință al asociaților și aceasta este data subscrierii capitalului social nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât actele normative referitoare la înființarea societăților comerciale, cum este Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată și Normele Metodologice nr.773 din 21 aprilie 1998 privind modul de ținere a

registrelor comerțului și de efectuare a înregistrărilor prevăd că documentul în baza căruia se constituie o societate este actul constitutiv, respectiv contractul de societate și statutul.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr.450/2013, anterior citate, se va respinge contestația ca netemeiată pentru cheltuielile cu diferențele nefavorabile de curs valutar în sumă de .X. lei aferente capitalului social subscris și vărsat cu care a fost influențată pierderea fiscală pe anul 2004.

Pe cale de consecință, având în vedere că profitul impozabil pe anul 2005 a fost influențat cu pierderea fiscală pe anul 2004, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent anului 2005.

2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu cazarea, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestora în condițiile în care, aceste cheltuieli fie nu au fost efectuate pentru persoane ce au calitatea de salariat/administrator în cadrul societății, fie documentele prezentate nu justifică cheltuielile cu cazarea nefiind completate cu datele cerute imperativ de lege, respectiv nefiind însoțite de deconturi de cheltuieli.

Perioada verificată: 2006 – 2008.

În fapt, societatea a înregistrat pe cheltuieli de exploatare, în contul 625 "*Cheltuieli de deplasare*" facturile emise de societăți comerciale prestatoare, astfel:

- în valoare de .X. lei, pe anul **2006**, în baza facturilor emise de SC .X. SRL .X., SC .X. SRL și SC .X. SRL;

- în valoare de .X. lei, pe anul **2007**, în baza facturilor emise de SC .X. SRL și SC .X. SRL ;

- în valoare de .X. lei, pe anul **2008**, în baza facturilor emise de SC .X. SRL .X., SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL.

S-a constatat că, parțial, aceste servicii au fost prestate pentru persoane care nu au calitatea de salariat/administrator al societății și, parțial, nu sunt justificate cu documente.

Astfel, în baza prevederilor art.21 alin.(3) lit.b) și alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă cu aceste cheltuieli și au calculat impozit pe profit suplimentar.

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada de referință:

„(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.”

pct.22 din in 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 vigoare.”

Potrivit prevederilor legale rezultă că sunt deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sau cele reglementate prin actele normative în vigoare în condițiile în care acestea sunt justificate cu documente.

Totodată, potrivit art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“4.) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]

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”,

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

“44.Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Totodată conform art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

În ceea ce privește cheltuielile cu cazarea persoanelor salariate sunt incidente prevederile art.21 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **în vigoare pe anul 2006**, potrivit căror:

“(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:[...]

e) **cheltuielile de transport și cazare în țară și în străinătate efectuate de către salariați și administratori**, în cazul în care contribuabilul realizează profit în exercițiul curent și/sau din anii precedenți;”

Conform pct.27 și 28 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea prevederilor art.21 alin.2 lit.e) din Codul fiscal, în vigoare pe anul 2006:

“27. Calitatea de administrator rezultă din actul constitutiv al contribuabilului sau contractul de administrare.

28. Analiza în vederea acordării deductibilității cheltuielilor de transport și cazare în țară și străinătate, efectuate de către salariați și administratori, se efectuează pe baza rezultatului contabil curent, respectiv reportat. Profitul în exercițiul curent reprezintă rezultatul contabil cumulat al lunii, respectiv trimestrului, după caz, urmând a se efectua regularizări periodice. În cazul în care, prin cumularea rezultatului curent cu cel reportat, contribuabilul înregistrează profit contabil, cheltuielile prevăzute la art.21 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal sunt deductibile”.

Începând cu anul 2007 prevederile art.21 alin.2 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au următorul cuprins:

“(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:[...]

e) cheltuielile de transport și cazare în țară și în străinătate, efectuate de către salariați și adin ministratori;”

De asemenea, **începând cu anul 2007** prevederile pct.27 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se modifică în sensul :

“27. Calitatea de administrator rezultă din actul constitutiv al contribuabilului sau contractul de administrare.”

Pct.28 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal a fost abrogat începând cu anul 2007.

Începând cu anul 2008 prevederile art.21 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se modifică în sensul:

“(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:[...]

e)cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme;”.

Prevederile pct.27 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se modifică în sensul :

“27. Calitatea de administrator rezultă din actul constitutiv al contribuabilului sau din contractul de administrare/mandat. În sensul art.21 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal, persoanele fizice asimilate salariaților cuprind și:

a) directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii;

b) persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care contribuabilul suportă drepturile legale convenite acestora.”

Față de prevederile legale invocate se reține că sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și cheltuielile de cazare în țară efectuate de către salariați și administratori, în cazul în care contribuabilul realizează profit în exercițiul curent și/sau din anii precedenți, calitatea de administrator fiind dovedită cu actul constitutiv al contribuabilului sau contractul de administrare. Începând cu anul 2008 sunt deductibile cheltuielile cu cazarea în țară și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, respectiv directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat și persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate în situația în care contribuabilul suportă drepturile salariale convenite acestora.

În ceea ce privește cuantumul deductibil al acestor cheltuieli, conform prevederilor art.21 alin.(3) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2006 :

„(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

*b) suma cheltuielilor cu indemnizația de deplasare acordată salariaților pentru deplasări în România și în străinătate, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice, în cazul care contribuabilul realizează profit în exercițiul curent și/sau din anii precedenți. **Cheltuielile de transport, cazare și indemnizația acordată salariaților, în cazul contribuabilului care realizează pierdere în exercițiul curent și/sau din anii precedenți, sunt limitate la nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice”.***

Și conform prevederilor pct.34 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în aplicarea prevederilor art.21 alin.(3) lit.b) din Codul fiscal, în vigoare pe anul 2006:

*“34. **Cheltuielile de transport, cazare și indemnizația acordată salariaților sunt limitate la nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice, în situația în care contribuabilul înregistrează pierdere contabilă din cumularea rezultatului contabil curent cu cel reportat.”***

Începând cu anul 2007 prevederile art.21 alin.(3) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se modifică în sensul:

“b) suma cheltuielilor cu indemnizația de deplasare acordată salariaților pentru deplasări în România și în străinătate, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice;”

Și, începând cu anul 2007, prevederile pct.34 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea prevederilor art.21 alin.(3) lit.b) din Codul fiscal se abrogă.

Față de prevederile legale de mai sus reiese că analiza deductibilității cheltuielilor cu cazarea în țară, se efectuează în funcție de persoana care le-a efectuat, respectiv dacă are calitatea de salariat/administrator al societății sau persoană asimilată acestora începând cu anul 2008 și, în funcție de rezultatul exercițiului financiar.

Referitor la cheltuielile cu cazarea înregistrate de societate ca deductibile fiscal în contul 625 „Cheltuieli de deplasare”, în baza facturilor emise de SC .X. SRL în perioada 2006 – 2008, la dosarul cauzei sunt anexate, în copie, facturile și ordinele de deplasare.

Din analiza acestora rezultă că nu sunt completate cu toate datele, respectiv nu este înscrisă data și ora de plecare și sosire a persoanei delegate, nu sunt semnate de persoanele autorizate care să confirme destinația deplasării, nu sunt completate cheltuielile de deplasare și nu sunt semnate de titularul avansului.

Conform prevederilor art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

În vederea stabilirii caracterului deductibil sau nedeductibil al cheltuielilor cu cazarea personalului delegat este necesară analizarea documentelor ce au stat la baza înregistrării acestor cheltuieli.

Astfel, potrivit prevederilor din Anexa 1 „Norme Metodologice de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor comune pe economie privind activitatea financiară contabilă”, cap.A. “Normele generale privind documentele justificative și financiar-contabile” din OMFP nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile:

“1. Persoanele prinevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz.

2. Documentele justificative întrebue să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea și, după caz, sediul unității care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- **datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;**
- **numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;**
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.”

Prin același act normativ, în Anexa 2, este prezentat NOMENCLATORUL, modelele și normele de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor financiar-contabile, comune pe economie, care nu au regim special de înscriere și numerotare, între care este prezentat și Ordinul de deplasare (delegație- Cod 14-5-4) care:

“1. Servește ca:

- **dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea;**
- **document pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate;**
- **document pentru stabilirea diferențelor de primit sau de restituit de titularul de avans;**
- **document justificativ de înregistrare în contabilitate.**

2. Se întocmește într-un exemplar, pentru fiecare deplasare, de persoana care urmează a efectua deplasarea, precum și pentru justificarea avansurilor acordate în vederea procurării de valori materiale în numerar.

3. Circulă:

- la persoana împuternicită să dispună deplasarea, pentru semnare;
- la persoana care efectuează deplasarea;
- la persoanele autorizate de la unitatea unde s-a efectuat deplasarea să confirme sosirea și plecarea persoanei delegate;
- **la compartimentul financiar-contabil pentru verificarea decontului, pe baza actelor justificative anexate la acesta de către titular la întoarcerea din deplasare sau cu ocazia procurării materialelor, stabilind diferența de**

primit sau de restituit, avându-se în vedere eventualele penalizări și semnând pentru verificare.

În cazul în care la decontarea avansului suma cheltuielilor efectuate este mai mare decât avansul primit, pentru diferența de primit de titularul de avans se întocmește Dispoziție de plată către casierie (cod 14-4-4 sau codi 14-4-4/a, după caz).

În cazul în care, la decontare, sumele privind cheltuielile efective sunt mai mici decât avansul primit, diferența de restituit de către titularul de avans se depune la casierie pe bază de dispoziție de încasare (cod 14-4-4 sau cod 14-4-4/a, după caz);

- la persoana autorizată să exercite controlul financiar preventiv, pentru viză;

- la conducătorul unității pentru aprobarea cheltuielilor efectuate.

4. Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

5. Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului este următorul:

- denumirea unității;

- denumirea și numărul formularului;

- numele, prenumele și funcția persoanei delegate; scopul, destinația și durata deplasării; ștampila unității; semnătura conducătorului unității; data;

- data (ziua, luna, anul, ora) sosirii și plecării în/din delegație; ștampila unității; semnătura conducătorului unității;

- ziua și ora plecării; ziua și ora sosirii; data depunerii decontului; penalizări calculate; avans spre decontare;

- cheltuieli efectuate: felul actului și emitentul, numărul și data actului, suma;

- numărul și data chitanței pentru restituirea diferenței; diferența de primit/restituit;

- semnături: conducătorul unității, controlul financiar preventiv, persoana care verifică decontul, șeful de compartiment, titularul de avans.”

Față de cele mai sus prezentate se reține că deși la facturi au fost anexate ordinele de deplasare, acestea nu sunt completate cu toate datele cerute de lege pentru a avea calitatea de document justificativ ce stă la baza înregistrării cheltuielilor ca fiind deductibile fiscal.

De asemenea, se reține că nu sunt prezentate nici documente care să justifice avansurile încasate pentru delegare de către persoana trimisă în delegație și nici documente de decontare a avansurilor primite.

Ca urmare, simpla prezentare a facturilor fiscale emise de prestatorii serviciilor de cazare însoțite de ordine de deplasare ce nu au completate toate datele nu este suficientă pentru a demonstra caracterul deductibil al cheltuielilor cu cazarea persoanelor trimise în delegație.

Mai mult, facturile nr..X./2006 și nr..X./2006 au fost emise în exercițiul fiscal 2006 pentru servicii de cazare aferente perioadelor 01.01.2007 – 31.01.2007 și 01.02.2007 – 28.02.2007.

De asemenea, factura nr..X./2007 este emisă pentru perioada 01.12.2006 – 31.03.2007, iar factura nr..X./2006 este emisă pentru aceeași perioadă 01.12.2006 – 31.12.2006.

Totodată, facturile nr..X./2007 (perioada prestării 01.03 – 31.05.2007), nr..X./2007 (perioada prestării 01.06 – 31.08.2007), nr..X./2007 (perioada prestării 21.08 – 30.11.2007), nr..X./2008 (perioada prestării 06.01.-31.03.2008), nr..X./2008 (perioada prestării 13.02.-15.02.2008), nr..X./2008 (perioada prestării 01.04.-30.06.2008) și nr..X./2008 (perioada prestării 28.04 – 29.04.2008) au fost emise de societățile prestatoare anterior prestării serviciilor.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli în temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește cheltuielile cu cazarea persoanelor trimise în deplasare în baza facturilor emise de SC .X. SRL .X., SC .X. SRL și SC .X. SRL se reține că la acestea sunt prezentate anexe din care reiese că aceste cheltuieli au fost suportate fie pentru clienți sau potențiali clienți, fie pentru persoane în calitate de invitați ai societății.

Ca urmare, potrivit prevederilor art.21 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile cu cazarea persoanelor ce au calitatea de salariat/administrator, iar începând cu anul 2008 și pentru persoanele asimilate acestora astfel că, societatea nu putea înregistra pe cheltuieli deductibile fiscal contravaloarea cheltuielilor cu cazarea persoanelor invitate sau a potențialilor clienți.

În concluzie, nefiind respectate prevederile legale incidente nu sunt aplicabile nici prevederile art.21 alin.(3) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în cazul în speță aceste cheltuieli se analizează prin prisma prevederilor art.21 alin.(1) din același act normativ.

Se reține că pentru a fi deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu cazarea persoanelor invitate sau clienților trebuie justificate cu documente că au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Or, societatea deși susține că aceste cheltuieli au fost înregistrate ca fiind cheltuieli cu cazarea în loc să fie înregistrate drept cheltuieli de marketing nu prezintă în susținere documentele prevăzute de actele normative incidente care să justifice că s-ar încadra în această categorie de cheltuieli.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.(1) din in OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr.450/2013, anterior citate, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru **impozitul pe profit în sumă de .X. lei** aferent cheltuielilor cu cazarea.

3. Referitor la suma de .X. lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează dobânzile/majorările de întârziere în condițiile în care debitul care le-a generat este datorat bugetului general consolidat, iar prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul al acestora.

Perioada verificată : decembrie 2004 – decembrie 2008.

În fapt, prin Decizia de impunere nr..X./2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală s-au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă totală de .X. lei aferente impozitului pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

Prin Decizia nr..X./2011 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor în soluționarea contestației formulate de societate împotriva Deciziei de impunere nr..X./2011 s-a desființat decizia de impunere pentru dobânzile/majorările de întârziere în sumă de .X. lei având în vedere că pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei, s-a desființat parțial actul administrativ contestat în vederea reanalizării capetelor de cerere privind diferențele de curs valutar și cheltuielile cu cazarea.

În urma reanalizării a fost emisă Decizia de impunere nr..X./2013 ce face obiectul prezentei contestații prin care s-au recalculat atât impozitul pe profit desființat în sumă de .X. lei, fiind stabilit de plată impozit pe profit în sumă de .X. lei, cât și dobânzile/majorările de întârziere datorate bugetului la suma de .X. lei.

Dobânzile/majorările de întârziere datorate bugetului în sumă de .X. lei sunt aferente debitului total al impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei) având în vedere că prin Decizia nr..X./2011 s-a respins contestația pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei, iar prin prezenta decizie s-a respins contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“ART.119

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

ART.120

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

Potrivit prevederilor legale se reține că dobânzile/majorările de întârziere în sumă de .X. lei sunt calculate pentru impozitul pe profit în cuantum de .X. lei pentru care a fost respinsă contestația ca neîntemeiată și nemotivată pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei, prin Decizia nr..X./2011, și a fost respinsă contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei prin prezenta decizie.

Ca urmare, având în vedere că debitul este datorat bugetului, potrivit principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr.450/2013 se va respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată și pentru dobânzile/majorările de întârziere în sumă de .X. lei, ținând cont și de faptul că prin contestație societatea nu aduce argumente cu privire la modul de calcul al acestora.

C. VĂRSĂMINTE PENTRU PERSOANELE CU HANDICAP NEÎNCADIN RATE

1. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei vărsăminte pentru persoanele cu handicap neîncadrate;**
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente vărsămintelor pentru persoanele cu handicap neîncadrate,**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale din Adimistrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează cuantumul vărsămintelor persoanelor juridice la fondul pentru persoane cu handicap neîncadrate stabilit suplimentar în condițiile în care acesta au fost calculat în funcție de numărul mediul de personal salariat în lună, de la data intrării în vigoare a Ordinului Autorității Naționale pentru Persoanele cu Handicap nr.590/2008, respectiv 01.12.2008.

Perioada verificată: 01.12.2008 – 30.06.2009.

În fapt, ca urmare a reverificării fiscale efectuate urmare a desființării parțiale a Deciziei de impunere nr..X./2011, respectiv pentru suma de .X. lei reprezentând vărsăminte pentru persoanele cu handicap neîncadrate și suma de .X. lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente acestor vărsăminte, organele de inspecție fiscală au stabilit vărsăminte pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de .X. lei, în baza numărului mediu de personal salariat în lună, pe perioada de la data intrării în vigoare a Ordinului Autorității Naționale pentru Persoanele cu Handicap nr.590/2008 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea art.78 din Legea nr.448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, respectiv 01.12.2008 până la data finalizării perioadei verificate.

De asemenea, au fost recalulate dobânzile/majorările de întârziere aferente de la suma de .X. lei la suma de .X. lei.

În drept, , sunt incidente prevederile art.77 alin.1 și alin.2 și art.78 alin.2 și alin.3 din Legea nr.448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, conform cărora:

“(1) Persoanele cu handicap pot fi încadrate în muncă conform pregătirii lor profesionale și capacității de muncă, atestate prin certificatul din încadrare în gradul de handicap, emis de comisiile de evaluare la nivel județean sau al sectoarelor municipiului București.

(2) Autoritățile și instituțiile publice, persoanele juridice, publice sau private, care au cel puțin 50 din angajați, au obligația de a angaja persoane cu handicap într-un procent din cel puțin 4% din numărul total de angajați.

(3) Autoritățile și instituțiile publice, persoanele juridice, publice sau private, care nu angajează persoane cu handicap în condițiile prevăzute la alin. (2), pot opta pentru îndeplinirea uneia din între următoarele obligații:

a) să plătească lunar către bugetul din stat o sumă reprezentând 50% din salariul din bază minim brut pe țară înmulțit cu numărul din locuri de muncă în care nu au angajat persoane cu handicap;

b) să achiziționeze produse sau servicii de la unități protejate autorizate, pe bază de parteneriat, în sumă echivalentă cu suma datorată la bugetul de stat în condițiile prevăzute la lit.a).

ART.78

(2) Autoritățile și instituțiile publice, persoanele juridice, publice sau private, care au cel puțin 50 din angajați, au obligația de a angaja persoane cu handicap într-un procent din cel puțin 4% din numărul total de angajați.

*(3) Autoritățile și instituțiile publice, **persoanele juridice**, publice sau private, care nu angajează persoane cu handicap în condițiile prevăzute la alin. (2), pot opta pentru îndeplinirea uneia din între următoarele obligații:*

a) să plătească lunar către bugetul de stat o sumă reprezentând 50% din salariul de bază minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă care nu au angajat persoane cu handicap;

b) să achiziționeze produse sau servicii realizate din proria activitate a persoanelor cu handicap angajate în unitățile protejate autorizate, pe bază de parteneriat, în sumă echivalentă cu suma datorată la bugetul din stat, în condițiile prevăzute la lit. a)”.

Conform art.1 și art.2 din Ordinul Autorității Naționale pentru Persoanele cu Handicap nr.590/2008 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea art.78 din Legea nr.448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, Ordinului nr.590/2008, emis de Autoritatea Națională pentru Persoanele cu Handicap:

“ART. 1

Suma datorată de autoritățile și instituțiile publice, persoanele juridice, publice sau private, care nu angajează persoane cu handicap, reprezentând 50% din salariul de bază minim brut pe țară înmulțit cu numărul din locuri din muncă care nu au angajat persoane cu handicap, sau achiziționarea de produse sau servicii de la unități protejate autorizate, pe bază de parteneriat, în sumă echivalentă cu suma datorată la bugetul din stat, se declară la poziția 25 “Vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate” din formularul 100 “Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat”, aprobat prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.101/2008 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă, cu completările ulterioare.

ART. 2

(1) Numărul de angajați care se ia în calcul este numărul mediu de angajați din lună.

(2) Se determină numărul mediu lunar de salariați în fiecare lună ca medie aritmetică simplă rezultată din suma efectivelor zilnice de salariați din luna respectivă, inclusiv zilele de repaus săptămânal, zilele de sărbători legale și alte zile în care, potrivit din dispozițiilor legale, nu se lucrează, împărțită la numărul total de zile calendaristice. În efectivele zilnice nu vor fi incluși salariații aflați în concediu fără plată, cei aflați în grevă, cei detașați la lucru în străinătate și nici cei ale căror contracte individuale de muncă sunt suspendate. Pentru fiecare zi de repaus săptămânal sau de sărbătoare legală se vor lua în calcul efectivele de salariați din ziua lucrătoare precedentă, cu excepția persoanelor al căror contract individual de muncă a încetat în acea zi.

(3) Salariații care nu sunt angajați cu normă întreagă vor fi incluși în numărul mediu proporțional cu timpul de lucru prevăzut în contractul individual de muncă.”

Față de aceste prevederi legale se reține că agenții economici care nu respectă prevederile art.42 alin.(1) din OUG nr.102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, aprobată prin Legea nr.519 din 2 iulie 2002, cu modificările și completările ulterioare, și ale art.77 din Legea nr.448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, au obligația de a plăti lunar către bugetul de stat o sumă egală cu salariul minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap, agenții economici fiind exceptați la plată în situația în care fac dovada că au solicitat trimestrial la agențiile județene de ocupare a forței de muncă, respectiv a municipiului București, repartizarea de persoane cu handicap, calificate în meseriile respective și că acestea nu au repartizat astfel de persoane în vederea angajării sau au achiziționat produse sau servicii de la unități protejate autorizate, pe bază din parteneriat, sumă echivalentă cu suma datorată la bugetul de stat.

De asemenea, se reține că începând cu data de 01.12.2008, calculul vărsămintelor pentru persoanele cu handicap neîncadrate se efectuează în funcție de numărul mediu de angajați din lună, care se stabilește potrivit legii.

Față de argumentul contestatarii conform căruia organele de inspecție fiscală au calculat vărsămintele pentru persoanele cu handicap neîncadrate având în vedere numărul mediu de salariați numai începând cu data de 01.12.2008 în condițiile în care trebuia calculat din anul 2006 nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că potrivit prevederilor art.69 din Legea nr.24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Intervențiile legislative pentru clarificarea sensului unor norme legale se realizează printr-un act normativ interpretativ de același nivel cu actul vizat, prin dispoziții interpretative cuprinse într-un nou act normativ sau prin modificarea dispoziției al cărui sens trebuie clarificat.

(2) Interpretarea legală intervenită potrivit alin.(1) poate confirma sau, după caz, infirma ori modifica interpretările judiciare, arbitrale sau administrative, adoptate până la acea dată, cu respectarea drepturilor câștigate.”

Față de prevederile legale de mai sus reiese că Ordinul nr.590 din 12 noiembrie 2008 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea art.78 din Legea nr.448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, emis de Autoritatea Națională pentru Persoanele cu Handicap, reprezintă Instrucțiuni de aplicare a prevederilor art.78 din Legea nr.448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap,

nereprezentând act normativ interpretativ de același nivel cu actul vizat, ci instrucțiuni de aplicare a unui articol de lege.

Ca urmare, în ceea ce privește data de la care se aplică prevederile Ordinului Autorității Naționale pentru Persoanele cu Handicap nr.590/2008 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea art.78 din Legea nr.448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, se reține că aceasta este data publicării în Monitorul Oficial, având în vedere principiul de drept potrivit căruia legea dispune numai pentru viitor (legis tempus actum), dar și neretroactivitatea actelor normative.

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile Ordinului Autorității Naționale pentru Persoanele cu Handicap nr.590/2008 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea art.78 din Legea nr.448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, de la data de 05.12.2008 fapt pentru care, diferența în sumă de .X. lei reprezentând vărsăminte ale persoanelor juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate este datorată.

Astfel, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 li.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OPANAF nr.450/2013, citate anterior, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma de .X. lei reprezentând vărsăminte ale persoanelor juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

Ca o consecință, conform principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru dobânzile/majorările de întârziere în cuantum din .X. lei, ținând cont și de faptul că societatea nu aduce argumente cu privire la modul de calcul al acestora.

2. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- **.X. lei vărsăminte pentru persoanele cu handicap neîncadrate;**
- **.X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente vărsămintelor pentru persoanele cu handicap neîncadrate,** cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează aceste obligații fiscale în condițiile ca urmarea inspecției fiscale inițiale nu au fost contestate.

Perioada verificată: 01.12.2004 - 30.06.2009.

În fapt, prin Decizia de impunere nr..X./2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală s-a calculat în sarcina contestatarei suma de .X. lei, reprezentând :

- .X. lei vărsăminte pentru persoanele cu handicap neîncadrate;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente vărsămintelor pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr..X./2011, societatea a contestat parțial actul administrativ fiscal, respectiv suma de .X. lei, reprezentând :

- .X. lei vărsăminte pentru persoanele cu handicap neîncadrate;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente vărsămintelor pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

Prin Decizia nr..X./2011 emisă în soluționarea contestației, în ceea ce privește vărsămintele pentru persoane cu handicap neîncadrate și accesoriile aferente, s-a decis desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..X./2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei vărsăminte pentru persoanele nu handicap neîncadrate;
- .X. lei majorări de întârziere aferente vărsămintelor pentru persoanele cu handicap neîncadrate, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cauza, pentru aceeași perioadă și pentru aceleași debite și accesorii, să emită un nou act administrativ fiscal, în funcție de cele reținute în cuprinsul deciziei.

În urma reverificării fiscale s-a emis Decizia de impunere nr..X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală prin care s-a stabilit suma de .X. lei, reprezentând :

- .X. lei vărsăminte pentru persoanele cu handicap neîncadrate;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente vărsămintelor pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală societatea susține că Decizia de impunere .X./2013 este complet eronată datorită faptului că nu s-a ținut cont de sumele stabilite anterior, astfel trebuia emisă pentru:

debit: .X. - .X. = .X. lei;
majorări: .X. - .X. = .X. lei.

În drept, conform prevederilor art.216 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările

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

Astfel, se reține că prin contestarea parțială a obligațiilor fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr..X./2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, suma necontestată constând în:

- .X. lei vărsăminte pentru persoanele cu handicap neîncadrate;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente vărsămintelor pentru persoanele cu handicap neîncadrate;

este însușită de societate ca fiind datorată bugetului de stat în baza Deciziei de impunere nr..X./2011.

Ca urmare, se reține că la verificarea efectuată în urma desființării deciziei de impunere inițială organele de inspecție fiscală au reverificat obligațiile fiscale reprezentând vărsăminte pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de .X. lei și a accesoriilor în sumă de .X. lei însă, în noul act administrativ încheiat, respectiv Decizia de impunere nr.X./2013, **au inclus obligațiile fiscale totale datorate bugetului de stat**, respectiv suma de .X. lei, reprezentând :

- .X. lei vărsăminte pentru persoanele cu handicap neîncadrate;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente vărsămintelor pentru persoanele cu handicap neîncadrate,

fapt confirmat prin adresa nr..X./2013 prin care organele de inspecție fiscală precizează *„arătăm faptul că pentru perioada 01.12.2004 – 30.06.2009, organele de inspecție fiscală au determinat fondul special de solidaritate socială pentru susținerea persoanelor cu handicap în sumă de .X. lei,, și „majorările/dobânzile de întârziere în sumă de .X. lei au fost determinate [...] pentru suma de .X. lei reprezentând fond special de solidaritate socială pentru susținerea persoanelor cu handicap”*.

Astfel, se reține că nu au fost respectate prevederile art.216 alin.(3) din din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, întrucât deși s-a desființat Decizia de impunere nr..X./2011 pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei vărsăminte pentru persoanele cu handicap neîncadrate;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente vărsămintelor pentru persoanele cu handicap neîncadrate,

prin noul act administrativ fiscal au fost stabilite atât sumele calculate inișia necontestate de societate, cât și sumele reverificate reprezentând vărsăminte pentru persoanele cu handicap neîncadrate, ceea ce presupune că prin includerea în Decizia din impunere nr..X./2013 a obligațiilor fiscale totale datorate bugetului de stat **a avut loc o dublă impunere a sumelor din decizia de impunere inițială.**

Mai mult, conform dispozițiilor pct.11.7 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii”.

Față de prevederile lagela mai sus invocate se reține că, urmarea deciziei de desființare parțială a actului administrativ se va efectua verificarea care va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației, iar prin noul act administrativ emis conform considerentelor deciziei de soluționare a contestației nu se pot stabili în sarcina contestatarii sume mai mari decât cele din actul desființat.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin. (1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.” se va admite contestația pentru suma .X. lei, reprezentând:

- .X. lei -vărsăminte pentru persoanele cu handicap neîncadrate;
- .X. lei -dobânzi/majorări de întârziere aferente vărsămintelor pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta dincizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.(1-3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr.450/2013, se

DECIDE

1. Admiterea contestației formulată de SC .X. SA și anularea parțială a Deciziei de impunere nr..X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare din plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei -vărsăminte pentru persoanele cu handicap neîncadrate;
- .X. lei -dobânzi/majorări de întârziere aferente vărsămintelor pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei din impunere nr..X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare din plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., pentru suma de **.X. lei**, reprezentând :

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei vărsăminte pentru persoanele cu handicap neîncadrate;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente vărsămintelor pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

3. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată din SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare din plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., pentru suma din **.X. lei** reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

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

DIRECTOR GENERAL

X