



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

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



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , .X., CP 050741
Tel : + 021 319 97 54
Fax : + 021 336 85 48
Email:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR. 516 / 2015
privind soluționarea contestației formulate de
SC .X. SRL
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.A-SLP 2569/08.12.2015

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, prin adresa nr..X./10.11.2015, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.A-SLP 2569/08.12.2014, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SRL**, cu domiciliul fiscal în loc. .X., CUI RO .X., înregistrată la ORC sub nr..X., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-.X./25.09.2015, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./25.09.2015.

SC .X. SRL contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-.X./25.09.2015 pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- (- .X.) lei impozit pe profit;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei taxă pe valoarea adăugată;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei contribuție de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei contribuție individuală de asigurări sociale reținută de la

- asigurați;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
 - .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
 - .X. lei contribuție de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
 - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
 - .X. lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
 - .X. lei contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
 - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
 - .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
 - .X. lei contribuție individuală de asigurări sociale la fondul de șomaj reținută de la angajat;
 - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj reținută de la angajat;
 - .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj reținută de la angajat;
 - .X. lei contribuție angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
 - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
 - .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
 - .X. lei contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
 - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
 - .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
 - .X. lei contribuție pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
 - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
 - .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
 - .X. lei contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
 - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
 - .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și

- indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
 - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
 - .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor.

De asemenea, societatea contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./25.09.2015.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-.X./25.09.2015, respectiv **23.10.2015** potrivit confirmării de primire poștale 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 **04.11.2015**, fiind înregistrată sub nr..X., astfel cum rezultă din ștampila Serviciului Registratură al Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) si art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii contestației SC .X. SRL figurând la pozitia nr. .X. din Anexa nr.1 „Lista marilor contribuabili care sunt administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2015” la OPANAF nr.3661/2014 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, Direcția Generala de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. SRL.

1. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./25.09.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./25.09.2015, societatea susține următoarele:

A. PROCEDURĂ

1. Cu privire la realizarea inspecțiilor fiscale contestatara susține că nu au fost respectate prevederile art.6, 7, 13, 23, 41, 43, 44, 45, 46, 64, 65, 91, 101, 102, 105, 105, 109, 107 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, societatea arată că nu s-au respectat prevederile legale în legătură cu desfășurarea inspecției fiscale și întocmirea actelor administrativ fiscale în sensul că:

Organele de inspecție fiscală au emis Avizul de inspecție fiscală nr.F-.X./17.06.2014 prin care se comunică societății că data începerii inspecției fiscale este 19.06.2014 și privește impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată dar, care nu conține data la care a fost emis și data de la care își produce efectele. motivele de fapt, temeiul de drept, posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul la care se depune contestația, nefiind respectate prevederile art. 102 alin.(1) lit.a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au emis Înștiințarea pentru discuția finală nr..X./23.02.2015 prin care înștiințează contribuabilul că la data de 23.02.2015 ora 15 va avea loc la sediul societății discuția finală asupra constatărilor și consecințelor fiscale și se solicită societății exprimarea unui punct de vedere cu privire la constatările din raportul de inspecție fiscală conform prevederilor art.107 alin.(5) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că data încheierii inspecției fiscale este 23.02.2015, aceasta fiind data la care trebuia încheiat raportul de inspecție fiscală și respectiv data de la care curge termenul de 30 de zile în care organele de inspecție fiscală trebuiau să comunice decizia de impunere, conform prevederilor art.109 alin.(1-4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. La data de 23.02.2015, societatea susține că i-a fost prezentat proiectul de raport de inspecție fiscală privind obligațiile fiscale reprezentând impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată. În fapt, actele administrativ fiscale nu au mai fost emise fiind încălcate prevederile art.46 coroborat cu art.45 și art.44, art.109 alin.(4-5) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.46.1 și pct.44.1 din HG nr.1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală.

Contestatară susține că urmare a neemiterii raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere aferentă, a nerespectării prevederilor privind extinderea inspecției fiscale [art.102 alin.(3) și (6), art.43 alin.(2), art.96 alin.(1) lit.b), art.96 alin. (2), art.109 alin.(1-4), art.107 alin.(5) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare] și reverificarea (art.105¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare), Avizul de inspecție fiscală nr.F-.X./18.03.2015, Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./25.09.2015, Decizia de impunere nr.F-.X./25.09.2015 și Dispoziția de măsuri nr..X./25.09.2015 sunt nule având în vedere prevederile legale invocate anterior.

Prin contestație se arată că a fost emis Avizul de inspecție fiscală nr.F-.X./18.03.2015 prin care se menționează că obiectul inspecției fiscale este verificarea declarațiilor pentru impozitul pe veniturile din salarii și asimilate.

Societatea susține că din acest aviz reiese că inspecția fiscală este una nouă și nu o extindere a celei precedente din motivele:

- inspecția fiscală privind impozitul pe profit și TVA s-a încheiat la data de 23.02.2015 astfel că, în conformitate cu prevederile art.96 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, numai o inspecție fiscală în derulare se poate extinde și nu una încheiată. Având în vedere că Avizul de inspecție fiscală nr.F-.X./18.03.2015 a fost emis ulterior datei încheierii primei inspecții fiscale – 23.02.2015, nu se poate vorbi despre o extindere a inspecției fiscale ci întrunește toate condițiile de formă, fond și comunicare a unui aviz aferent unei noi inspecții fiscale ce privește impozitul pe veniturile din salarii și asimilate acestora.

- Avizul de inspecție fiscală nr.F-.X./18.03.2015 a fost comunicat la data de 20.03.2015 și are ca dată de începere a inspecției fiscale 23.03.2015 deci nu respectă prevederile legale privind întocmirea avizului de inspecție fiscală, respectiv începerea inspecției fiscale conform prevederilor art.102 alin.(3) lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, societatea arată că pentru a se considera o extindere a inspecției fiscale precedente trebuiau avute în vedere prevederile legale:

- art.96 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv trebuia extinsă inspecția fiscală în timpul derulării primei inspecții fiscale;

- avizul de inspecție fiscală trebuia comunicat conform prevederilor art.102 alin.(3) lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la începerea inspecției fiscale, respectiv 23.03.2015 și nu la data de 20.03.2015;

- extinderea inspecției fiscale trebuia înscrisă în Registrul unic de control , fapt ce nu a fost realizat;

- avizul de inspecție fiscală trebuia comunicat conform art.43 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și pct.99.1 din HG nr.1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală. Avizul nu conține elementele de la lit.d), e), f) și i) ale art.43 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu art.109 alin.(4-5) din același act normativ și pct.46.1 și 44.1 din HG nr.1050/2004, fapt ce conduce la anularea actelor administrativ fiscale emise.

De asemenea, contestatara arată că actele administrativ fiscale sunt incorect întocmite, respectiv:

- sunt stabilite obligații fiscale suplimentare care nu fac obiectul celei de a doua inspecții fiscale, respectiv impozit pe profit, TVA și accesorii;

- impozitul pe profit și TVA stabilite suplimentar pe perioada 2008-2009 sunt prescrise, astfel că și obligațiile fiscale accesorii aferente sunt nelegal stabilite astfel că potrivit prevederilor art.47 alin.(1-3) din conform OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare sunt desființate sau modificate.

Societatea susține că la data de 25.08.2015 a avut loc discuția finală, iar la data de 24.10.2015 i-au fost comunicate actele administrativ fiscale contestate fiind încălcate prevederile art.107 alin.(5) și art.109 alin.(1-4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la termenul de 30 de zile ce trebuia respectat.

În concluzie, societatea susține că au avut loc două inspecții fiscale a căror reguli de desfășurare nu au fost respectate de organele de inspecție fiscală iar actele administrativ fiscale emise și comunicate la data de 24.10.2015 nu-i sunt opozabile și nu produc efecte juridice, fiind nule.

2. Referitor la Dispoziția de măsuri nr..X./25.09.2015, societatea susține că organele de inspecție fiscală dispun măsura să se înregistreze constatările din raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./25.09.2015, având ca termen 25.03.2015, dată anterioară emiterii raportului de inspecție fiscală cât și comunicării acestuia.

De asemenea, organele de inspecție fiscală invocă drept perioadă verificată anii 2011-2014 în condițiile în care conform raportului de inspecție fiscală perioada verificată a fost 2010-2014 ceea ce denotă necorelări.

Având în vedere că termenul înscris în dispoziția de măsuri este anterior emiterii acestui act administrativ fiscal societatea este în imposibilitatea respectării măsurii dispuse.

3. În ceea ce privește prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare, contestatara susține că impozitul pe profit și TVA stabilite suplimentar pe perioada 2008 - 2009 erau prescrise la data de 31.12.2014 invocând prevederile art.23 și art.91 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, contestatara arată că obligațiile fiscale suplimentare sunt nelegal constituite având în vedere și faptul că actele administrativ fiscale nu au fost întocmite și comunicate în termenele legale, așa cum prevede OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

B. Argumente de fond

Referitor la reîncadrarea primelor de răscumpărare plătite de .X. ca avantaje de natură salarială, contestatara susține că aceasta s-a efectuat eronat întrucât:

-organele de inspecție fiscală au făcut confuzie între primele de răscumpărare plătite de .X. și primele de asigurare de sănătate plătite de societate;

- s-au invocat prevederi legale fără a fi coroborate cu altele care puteau clarifica cadrul legal, respectiv:

-art.6 și 7 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, trebuiau coroborate cu art.5 și art.13 din același act normativ;

- art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, trebuia coroborat cu art.7 pct.2.1 și 2.2 din același act normativ, iar art.65 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, trebuia coroborat cu art.165 și 166 din Codul Muncii;

- art.55 alin.(1), alin.(2) lit.k), alin.(3) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, trebuia coroborate cu pct.70 lit.h) din HG nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal și art.296⁵ și 296¹⁵ din Legea nr.263/2010 .

Necoroborarea acestor articole de lege cu art.5 și 13 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu prevederile Codului fiscal, Codului Muncii, Legii asigurărilor și reasigurărilor și cu normele metodologice date în aplicarea acestor acte normative a condus la reîncadrarea eronată a primelor de răscumpărare plătite de societatea asigurătoare.

Contestatară susține că organele de inspecție fiscală nu au aplicat unitar prevederile legale, astfel:

- pe perioada 2008 – 2013 s-au stabilit cheltuieli deductibile în limita a .X. euro/salariat/an conform prevederilor art.21 alin.(3) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ca și cheltuieli nedeductibile echivalentul sumei ce excede limita de .X. euro/salariat/an conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.k) din același act normativ în cadrul primei inspecții fiscale finalizată prin proiectul de raport de inspecție fiscală nr..X./23.02.2015;

- pe anul 2008 s-au stabilit cheltuieli deductibile în limita a 200 euro/salariat/an conform prevederilor art.21 alin.(3) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ca și cheltuieli nedeductibile echivalentul sumei ce excede limita de .X. euro/salariat/an conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.k) din același act normativ în cadrul celei de-a doua inspecții fiscale finalizată prin Decizia de impunere nr.F-.X./25.09.2015 și Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./25.09.2015;

-pentru perioada 2010-2014 ca avantaje de natură salarială, primele de răscumpărare achitate de .X. care nu priveau societatea și care în lipsa unui temei legal au fost brutizate și cumulate cu veniturile salariale ale angajaților, stabilindu-se impozit pe venit suplimentar și contribuții sociale suplimentare în cadrul celei de-a doua inspecții fiscale, finalizată prin Decizia de impunere

nr.F-.X./25.09.2015 și Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./25.09.2015, acte administrativ fiscale care nu au fost întocmite și comunicate la termenele legale conform legislației în vigoare.

În ceea ce privește reîncadrarea tranzacțiilor, societatea susține că organele de inspecție fiscală au calculat eronat impozit pe venit și contribuții sociale, pe anul 2010 au fost calculate fără temei legal (Legea nr.263/2010 a intrat în vigoare din anul 2011), iar pe anul 2011 au fost calculate contribuții care nu se datorau întrucât avantajele de natură salariale erau exceptate la plata contribuțiilor conform art. 296¹⁵ din Legea nr.263/2010.

Societatea susține că aceste cheltuieli cu primele de asigurare sunt prevăzute atât la art.21 alin.(4) lit.k) ca și cheltuieli nedeductibile, cât și la art.21 alin.(3) lit.k) din Codul fiscal ca și cheltuieli deductibile.

Pentru a fi considerate avantaje de natură salarială trebuie să fie stipulate în contractul individual de muncă ca avantaje de natură salarială și sunt considerate venituri impozabile cumulate ca sume brute și nu recalulate, brutizate. Mai mult, numai primele de asigurare se cumulează cu veniturile salariale brute și nu primele de răscumpărare. Societatea susține că aceste prime de asigurare/de răscumpărare nu sunt prevăzute în contractul individual de muncă ca avantaje de natură salarială, deci nu pot fi asimilate salariilor și nu se încadrează la capitolul impozit pe venit.

Contestatară susține că asigurările de sănătate comportă două tratamente fiscale :

-primele de asigurare plătite de angajator în numele salariatului sunt cheltuieli deductibile în limita a .X. euro/salariat/an la calculul profitului impozabil, iar suma plătită de angajator, ce excede acestei limite este cheltuială nedeductibilă în cazul în care primele de asigurare nu fac parte din pachetul salarial, respectiv nu sunt incluse în Contractul Individual de Muncă. Ca urmare, nu pot fi asimilate salariilor și nu intră în baza de calcul la impozitul pe venit și contribuții sociale;

- primele de asigurare plătite de angajator în numele salariatului sunt cheltuieli deductibile în limita a .X. euro/salariat/an la calculul profitului impozabil, iar suma plătită de angajator, ce excede acestei limite este cheltuială nedeductibilă, fiind inclusă în salariul brut; dacă primele de asigurare fac parte din pachetul salarial, sunt incluse în Contractul Individual de Muncă și reprezintă avantaje de natură salarială. Ca urmare, aceste sume vor fi deductibile la calculul profitului impozabil și asupra lor se vor calcula contribuții de asigurări sociale și impozitul pe venit la nivelul salariatului.

De asemenea, societatea susține că :

- în conformitate cu prevederile Codului Muncii angajatorii trebuie să precizeze expres în contractul individual de muncă modul în care se stabilește salariul;

- conform prevederilor art.165, 166 și 171 din Codul Muncii sunt precizate clar că avantajele de natură salarială sau asimilate salariilor trebuie prevăzute în Contractul colectiv de muncă sau Contractul Individual de Muncă;

- potrivit prevederilor art.55 alin.(1) din Codul fiscal coroborate cu art.165 și 166 din Codul Muncii sunt considerate venituri de natură salarială numai sumele în bani sau în natură prevăzute în Contractul colectiv de muncă sau Contractul Individual de Muncă;

- potrivit prevederilor art.55 alin.(2) din Codul fiscal sunt considerate venituri asimilate salariilor sumele stabilite prin contracte, alte forme contractuale prin care se stabilesc indemnizații etc. sau cele stabilite prin lege.

În susținere, societatea arată că natura primelor de asigurare a făcut obiectul unor litigii de muncă soluționate irevocabil în dosar nr..X./2013 și nr..X./2013 de Tribunalul .X., instanța de judecată respingând cererea angajaților conform căreia sumele obținute din răscumpărarea primelor de asigurare sunt venituri de natură salarială. Astfel, contestatara arată că organele de inspecție fiscală au ignorat aceste hotărâri judecătorești, iar puterea de lucru judecat nu trebuie contrazisă de o altă hotărâre.

Referitor la art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea precizează că activitatea poate fi reconsiderată doar în cazul în care raportul juridic în baza căruia se desfășoară activitatea nu reflectă conținutul economic al acestuia, activitatea putând fi reconsiderată ca și activitate dependentă.

Ca urmare, societatea susține că fără temei legal organele de inspecție fiscală au reconsiderat primele de răscumpărare achitate de .X. ca venituri salariale nete, le-a brutizat și le-a cumulat cu veniturile salariale brute stabilind obligații fiscale suplimentare, constând în impozit pe venit și contribuții sociale.

Prin contestație se arată că primele de asigurare au fost achitate în baza Contractului de asigurare de grup nr..X./02.10.20108 încheiat cu .X. ce are ca obiect asigurarea pentru sănătate-business, deces din orice cauze, deces din accident, invaliditatea parțială permanentă din accident, spitalizare din accident, intervenții chirurgicale din accident, cont de investiții și au fost încadrate în prevederile art.21 alin.(3) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

La prima inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală nu au constatat diferențe la calculul impozitului pe profit, singura diferență fiind considerată ca nedeductibilă suma ce depășește .X. euro/salariat/an, pe anul 2008, nefiind efectuată o altă încadrare a acestor cheltuieli.

Având în vedere că piața asigurărilor este o piață reglementată, supravegheată și controlată modul de derulare a contractului putea fi verificat de organismul de specialitate.

Prin urmare, societatea contestă obligațiile stabilite suplimentar, urmare a reîncadrării acestor cheltuieli ca fiind venituri de natură salarială fiind consecința reținerii incorecte a stării de fapt fiscale și aplicării eronate a dispozițiilor Codului fiscal, Codului muncii coroborate cu prevederile din legislația asigurărilor și reasigurărilor.

În ceea ce privește contribuțiile sociale, societatea invocă cap.II.1.1.1. din Îndrumarul pentru controlul contribuțiilor sociale obligatorii privind persoanele

care realizează venituri din salarii și venituri asimilate salariilor înregistrat la ANAF cu nr..X./14.08.2014 care definește baza lunară de calcul a contribuțiilor sociale individuale obligatorii ca fiind venituri din salarii obținute în baza unui contract individual de muncă, un raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege astfel că stabilirea de obligații fiscale suplimentare este consecința reținerii incorecte a stării de fapt fiscale și aplicării eronate a dispozițiilor legale.

În consecință, din motivele prezentate, contestatara solicită admiterea contestației întrucât nu datorează obligațiile fiscale principale și accesorii stabilite, iar în ceea ce privește măsura dispusă prin dispoziția de măsuri aceasta nu poate fi dusă la îndeplinire.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-.X./25.09.2015 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./25.09.2015, s-au constatat următoarele:

IMPOZIT PE PROFIT

Perioada verificată: 2008 – 2013.

Din verificarea efectuată prin sondaj s-a constatat ca în **trimestrul IV 2008** societatea a înregistrat eronat pe cheltuieli deductibile suma de .X. lei, reprezentând prime de asigurare de grup pentru angajați în baza contractului nr..X./02.10.2008 încheiat cu .X. SA .X. SA, echivalentul în lei a .X. euro (1.460 salariați X .X. euro X .X. lei - curs valutar la 31.12.2008), în loc de .X. lei, reprezentând primele de asigurare echivalentul în lei a .X. euro (1.460 salariați X euro X .X. lei - curs valutar la 31.12.2008).

Rezulta ca la data de 31.12.2008 **suma de .X. lei** (.X. lei - .X. lei) înregistrată în evidența contabilă în contul 613 "cheltuieli cu primele de asigurare" reprezintă cheltuielile nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, fiind încălcate prevederile art.19 și art.21 alin.3 lit.k din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil aferent anului 2008, rezultând impozit pe profit suplimentar în suma de .X. lei.

În urma verificării efectuate pe anul 2010, organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea a înregistrat în evidența contabilă în contul 613 „Cheltuieli cu primele de asigurari” prime de asigurare care au fost plătite la .X. SA .X. SA în baza Contractului de asigurare nr. .X./02.10.2008, iar ulterior, la un interval de cel mult 21 zile calendaristice, de regula la 1-3 zile calendaristice de la data achitării primei, au fost rascumparate în contul personal al angajaților

prime de asigurare in valoare de .X. lei, acestea nefiind inregistrate in evidenta contabila ca si prime rascumparate.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale a societatii, organele de inspectie fiscala, in baza prevederilor art.49 alin.(2) si art.56 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, au solicitat .X. SA, prin adresele nr..X./07.04.2015 și nr..X./29.05.2015, documente si informatii referitoare la incheierea si derularea contractului nr. .X./02.10.2008.

Prin adresele nr..X./11.05.2015 si nr..X./12.06.2015, .X. SA a raspuns solicitarii și a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala urmatoarele:

- cererile de rascumparare cuprinzand listele nominale lunare cu toti angajatii societatii verificate care au beneficiat de sume rascumparate in baza primelor de asigurare aferenta clauzei suplimentare de beneficii achitate de catre societatea .X. SRL;

- notele tehnice de rascumparare intocmite de catre asigurator, prin care se precizeaza soldul contului, prima de investitie si documentul cu care aceasta a fost achitata, taxa de administrare, suma de rascumparare ;

- referatele de rascumparare intocmite de catre asigurator prin care se aproba suma de rascumparare.

Analizand informatiile si documentele prezentate, potrivit prevederilor art.6 si art.7 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, organele de inspectie fiscala au apreciat relevanta starilor de fapt fiscale pentru determinarea situatiei fiscale a contribuabilului si au reîncadrat tranzactiile cu primele de asigurare platite salariatilor ca fiind cheltuieli de natura salariala pentru a reflecta conținutul economic al tranzactiei in baza prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Ca urmare, s-a constatat că aceste sume reprezinta cheltuieli salariale nete, intrucât primele de asigurare privind clauza suplimentara de beneficii au fost răscumparate la solicitarea asiguratului in beneficiul salariatilor sai, sume care au fost decontate in conturile personale IBAN ale salariatilor SC .X. SRL.

Organele de inspectie fiscala au considerat aceste prime de asigurare rascumparate ca venituri din salarii, conform prevederilor art.55 alin.(1) si alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In urma reincadrării de catre organele de inspectie fiscala a primelor de asigurare rascumparate ca si cheltuieli de natura salariala au rezultat pentru anul 2010 cheltuieli cu renumeratiile personalului si cheltuieli privind asigurarile si protectia sociala suportate de angajator, neinregistrate de societate in evidenta contabila.

Avand in vedere prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.6, art.105 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.105.1 din HG 1050/2004 privind Normele de aplicare a Codului de procedura fiscala, cu modificarile si

completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli cu salariile personalului in suma de .X. lei, cheltuieli privind asigurarile si protectia sociala suportate de angajator in suma de .X. lei si a procedat la recalcularea cheltuielilor totale ale societatii , respectiv a profitului impozabil aferent anului 2010.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au determinat cheltuielile totale in suma de .X. lei, astfel :

- .X. lei - cheltuieli totale inregistrate de societate;
- .X. lei - cheltuieli cu salariile stabilite de organele de inspectie fiscala ca urmare a reincadrarii primelor de asigurare rascumparate ca si cheltuieli de natura salariala;
- .X. lei – cheltuieli privind asigurarile si protectia sociala stabilite de organele de inspectie fiscala ca urmare a reincadrarii primelor de asigurare rascumparate ca si cheltuieli de natura salariala ;
- (.X. lei) – cheltuieli cu primele de asigurare inregistrate de societate in contul 613 si care au fost scazute de organele de inspectie fiscala din cheltuielile totale inregistrate de societate;

În urma reincadrarii primelor de asigurare rascumparate ca si cheltuieli de natura salariala organele de inspectie fiscala au recalculat rezultatului exercitiului financiar pentru anul 2010, rezultand o pierdere contabila in suma de .X. lei.

De asemenea, din verificarea efectuata s-a constatat ca in anul 2010 societatea a inregistrat cheltuieli de protocol in suma de .X. lei si cheltuieli de sponsorizare in suma de .X. lei, care, in urma recalcularii de catre organele de inspectie fiscala a rezultatului exercitiului financiar, a rezultat ca aceste cheltuieli sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal, conform prevederilor art.21 alin.(3) lit.a) si alin.(4) lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct. 33 din HG 44/2004 .

Societatea a cuprins in declaratia D101 privind impozitul pe profit pe anul 2010 la alte cheltuieli nedeductibile fiscal suma de .X. lei, reprezentand prime de asigurare, iar in urma reincadrarii primelor de asigurare rascumparate, s-a recalculat de catre organele de inspectie fiscala profitul impozabil, aceste cheltuieli nemaifiind considerate cheltuieli nedeductibile fiscal, iar primele rascumparate au fost reincadrate ca si cheltuieli de natura salariala .

Profitul impozabil pe anul 2010, determinat de societate potrivit declaratiei D101 este in suma de .X. lei, iar impozitul pe profit inregistrat si declarat este in suma de .X. (rd. 44 din declaratia privind impozitul pe profit D 101) .

În balanta de verificare incheiata la data de 31.12.2010 societatea a inregistrat eronat impozit pe profit in suma de .X. lei, in loc de .X. impozit pe profit declarat in declaratia D101 la 31.12.2010, suma corect declarata la organul fiscal .

Diferenta de impozit pe profit, neinregistrata in anul 2010, in suma de .X. lei (.X. - .X. lei) s-a inregistrat in evidenta contabila in luna mai 2011 prin nota contabila 117.5=441.

În baza prevederilor art.19 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal si art.94 alin.(3) lit.e) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, s-a recalculat rezultatul exercitiului financiar pe anul 2010, rezultand o pierdere fiscala de recuperat in suma de .X. lei (-.X. lei - .X. lei + .X. lei).

In concluzie, in urma verificarii efectuate si a recalcularii impozitului pe profit pentru anul 2010, organul de inspectie fiscala a rezultat o pierdere fiscala de recuperat in suma de .X. lei, iar in evidenta fiscala va figura cu impozit pe profit calculat, declarat si virat in plus in suma de .X. lei.

Ca urmare a acelorasi constatari, organele de inspectie fiscala au recalculat rezultatul financiar pe perioada 2011 – 2013, astfel:

Pe anul 2011, s-au determinat cheltuieli totale in suma de .X. lei stabilite astfel:

- .X. lei - cheltuieli totale inregistrate de societate;
- .X. lei - cheltuieli cu salariile stabilite de organele de inspectie fiscala ca urmare a reincadrarii primelor de asigurare rascumperate ca si cheltuieli de natura salariala ;
- .X. lei – cheltuieli privind asigurarile si protectia sociala stabilite de organele de inspectie fiscala ca urmare a reincadrarii primelor de asigurare rascumperate ca si cheltuielide natura salariala ;
- (.X. lei) – cheltuieli cu primele de asigurare inregistrate de societate in contul 613 si care au fost scazute de organele de inspectie fiscala din cheltuielile totale inregistrate de societate.

În urma reincadrarii primelor de asigurare rascumperate ca si cheltuieli de natura salariala organele de inspectie fiscala au recalculat rezultatului exercitiului financiar pentru anul 2011, rezultand un profit contabil in suma de .X. lei.

În anul 2011 contribuabilul a inregistrat eronat pe cheltuieli deductibile, in contul 628 „Cheltuieli cu prestari servicii” suma totala de .X. lei (.X. lei in trim. II 2011 si suma de .X. lei in trim. III 2011), reprezentand masa protocol acordata cu ocazia inaugurarii unor puncte de lucru (magazine), potrivit facturilor emise de SC .X. SRL, in loc de contul 623.2 „Cheltuieli de protocol “ Suma de .X. lei reprezinta cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil intrucat depaseste limita legala de 2% prevazuta de art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea a inregistrat cheltuieli de protocol nedeductibile fiscal in suma de .X. lei, iar in urma recalcularii rezultatului exercitiului financiar de catre organele de inspectie fiscala au fost stabilite cheltuieli de protocol nedeductibile fiscal in suma de .X. lei, conform prevederilor art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, societatea a diminuat impozitul pe profit aferent anului 2011 cu suma de .X. lei reprezentand cheltuieli cu sponsorizarea, iar in urma recalcularii de catre organele de inspectie fiscala a rezultatului exercitiului

financiar suma reprezentand sponsorizare cu care se diminueaza impozitul pe profit este de .X. lei, in limita prevazuta de art.21 alin.(4) lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare si pct. 33 din HG 44/2004.

Societatea a cuprins in declaratia D101 privind impozitul pe profit pe anul 2011 la alte cheltuieli nedeductibile suma de .X. lei reprezentand prime de asigurare, iar in urma reincadrării primelor rascumparate s-a recalculat de catre organele de inspectie fiscala profitul impozabil, aceste cheltuieli nu mai sunt considerate cheltuieli nedeductibile fiscal, iar primele rascumparate au fost reincadrate ca si cheltuieli de natura salariala .

Profitul impozabil pe anul 2011 determinat de societate potrivit declaratiei D101 este in suma de .X. lei, iar impozitul pe profit declarat este in suma de .X. lei.

În balanta de verificare incheiata la data de 31.12.2011 societatea a calculat si inregistrat eronat impozit pe profit in suma de .X. lei, in loc de .X. lei, impozit pe profit declarat in declaratia D101 la 31.12.2011, suma declarata la organul fiscal.

Diferenta de impozit pe profit neinregistrata in anul 2011 in suma de .X. lei (.X. lei - .X. lei) s-a inregistrat in evidenta contabila in luna mai 2012 prin nota contabila 117.5=441.

Ca urmare, s-a recalculat rezultatul exercitiului financiar pe anul 2011 rezultand un profit impozabil in suma de .X. lei (.X. lei -.X. lei +.X. lei – .X. lei), respectiv impozit pe profit in suma de .X. lei.

În urma verificării efectuate si a recalculării impozitului pe profit pentru anul 2011 organele de inspectie fiscala au stabilit că in evidenta fiscala societatea va figura cu impozit pe profit calculat si virat in plus in suma de .X. lei (.X. lei - .X. + .X. lei – impozit pe profit virat in data de 25.02.2015).

Pe anul 2012 s-au determinat cheltuielile totale in suma de .X. lei, stabilite astfel :

- .X. lei - cheltuieli totale inregistrate de societate;
- .X. lei - cheltuieli cu salariile stabilite de organele de inspectie fiscala ca urmare a reincadrării primelor de asigurare rascumparate ca si cheltuieli de natura salariala ;
- .X. lei – cheltuieli privind asigurarile si protectia sociala stabilite de organele de inspectie fiscala ca urmare a reincadrării primelor de asigurare rascumparate ca si cheltuieli de natura salariala ;
- (.X. lei) – cheltuieli cu primele de asigurare inregistrate de societate in contul 613 si care au fost scazute de organele de inspectie fiscala din cheltuielile totale inregistrate de societate.

In urma reincadrării primelor de asigurare rascumparate ca si cheltuieli de natura salariala, organele de inspectie fiscala au recalculat rezultatul exercitiului financiar pentru anul 2012, rezultând pierdere contabila in suma de .X. lei.

În anul 2012, societatea a inregistrat cheltuieli de protocol nedeductibile fiscal in suma de .X. lei, iar in urma recalculării rezultatului exercitiului financiar

de catre organele de inspectie fiscala s-au stabilit cheltuieli de protocol nedeductibile fiscal in suma de .X. lei, conform prevederilor art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, s-a constatat ca societatea a diminuat impozitul pe profit aferent anului 2012 cu suma de .X. lei reprezentand cheltuieli cu sponsorizarea, iar in urma recalcularii de catre organele de inspectie fiscala a rezultatului exercitiului financiar, suma reprezentand sponsorizare cu care se diminueaza impozitul pe profit este de .X. lei, in limita prevazuta de art.21 alin.(4) lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare si pct.33 din HG 44/2004.

De asemenea, s-a constatat că societatea a cuprins in declaratia D101 privind impozitul pe profit pe anul 2012 la alte cheltuieli nedeductibile suma de .X. lei, reprezentand prime de asigurare, iar in urma reincadrării primelor rascumparate s-a recalculat de catre organele de inspectie fiscala profitul impozabil, aceste cheltuieli nemaifiind considerate cheltuieli nedeductibile fiscal, iar primele de rascumparare au fost reincadrate ca si cheltuieli de natura salariala.

Profitul impozabil pe anul 2012, determinat de societate potrivit declaratiei D101 este in suma de .X. lei, iar impozitul pe profit declarat este in suma de .X. lei.

În balanta de verificare incheiata la data de 31.12.2012, societatea a calculat si inregistrat eronat impozit pe profit in suma de .X. lei, in loc de .X. lei, impozit pe profit declarat in declaratia D101 la 31.12.2012. Diferenta de impozit pe profit neinregistrata in anul 2012 in suma de .X. lei (.X. lei- .X. lei) s-a inregistrat in evidenta contabila in luna mai 2012 prin nota contabila 117.5=441.

Ca urmare, s-a recalculat rezultatul exercitiului financiar pe anul 2012, rezultand un profit impozabil in suma de .X. lei (-.X. lei -.X. lei +.X. lei).

In concluzie, organele de inspectie fiscala au stabilit in evidenta fiscala va figura cu impozit pe profit calculat si virat in plus in suma de .X. lei (.X. lei - .X. lei).

Pe anul 2013, organele de inspectie fiscala au determinat cheltuieli totale in suma de .X. lei, stabilite astfel:

- .X. lei - cheltuieli totale inregistrate de societate;
- .X. lei - cheltuieli cu salariile stabilite de organele de inspectie fiscala ca urmare a reincadrării primelor de asigurare rascumparate ca si cheltuieli de natura salariala;
- .X. lei – cheltuieli privind asigurarile si protectia sociala stabilite de organele de inspectie fiscala ca urmare a reincadrării primelor de asigurare rascumparate ca si cheltuieli de natura salariala ;
- (.X. lei) – cheltuieli cu primele de asigurare inregistrate de societate in contul 613 si care au fost scazute de organele de inspectie fiscala din cheltuielile totale inregistrate de societate.

In urma reincadrării primelor de asigurare rascumparate ca si cheltuieli de natura salariala, organele de inspectie fiscala au recalculat rezultatul exercitiului financiar pentru anul 2013, rezultand un profit contabil in suma de .X. lei.

In urma verificarii efectuate s-a constatat ca societatea a cuprins in declaratia D101 privind impozitul pe profit pe anul 2013 la alte cheltuieli nedeductibile suma de .X. lei, reprezentand prime de asigurare, iar in urma reincadrării primelor rascumparate s-a recalculat de catre organul de inspectie fiscala profitul impozabil aceste cheltuieli nu mai sunt considerate cheltuieli nedeductibile fiscal, iar primele rascumparate au fost reincadrate ca si cheltuieli de natura salariala.

Profitul impozabil pe anul 2013, determinat de societate potrivit declaratiei D101 este in suma de .X. lei, iar impozitul pe profit declarat este in suma de .X. lei, suma ce corespunde cu impozitul pe profit inregistrat in balanta de verificare incheiata la data de 31.12.2013 .

Ca urmare, s-a recalculat rezultatul exercitiului financiar pe anul 2013, rezultand un profit impozabil in suma de .X. lei (.X. lei -.X. lei +.X. lei), respectiv impozit pe profit in suma de .X. lei, iar in evidenta fiscala va figura cu impozit pe profit calculat si virat in plus in suma de .X. lei (.X. lei -.X. lei).

In concluzie, pentru perioada 2008-2013, societatea va figura in evidenta fiscala cu impozit pe profit virat in plus in suma totala de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei -.X. lei).

Totodată, pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar pe anul 2008 s-au calculat dobânzi/majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

Perioada verificată: 2008 – 2013.

S-a constat ca in perioada 01.12.2008-31.03.2013, societatea a dedus in mod eronat TVA in suma totala de .X. lei, aferenta achizitiei de bauturi alcoolice care nu au fost destinate revanzarii, acestea fiind utilizate cu ocazia inaugurarii unor magazine de desfacere cu amanuntul, achizitie de bunuri de la neplatitori de TVA, achizitii de servicii constand in reparatii auto, fara a detine exemplarul original al facturilor , acesta aflandu-se la firme de asigurari, astfel :

a) in perioada 01.12.2008-31.07.2012 societatea a dedus TVA din facturi emise de catre SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL SC .X. SRL si SC .X. SRL in suma de .X. lei aferente achizitiei de bauturi alcoolice care nu au fost destinate revanzarii. Conform prevederilor art.145 alin.5 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare nu este deductibila taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bauturi alcoolice

b) in perioada 01.11.2012-31.03.2013, societatea a dedus eronat TVA in suma de .X. lei aferenta achizițiilor de bunuri de la neplatitori de TVA , astfel :

- .X. lei TVA dedus de pe factura nr. .X./26.11.2012 emisa de CEDR .X. SRL;

- .X. lei TVA dedus de pe factura nr. .X./11.12.2012 emisa de CEDR .X. SRL;

- .X. lei TVA dedus de pe factura nr. .X./02.03.2013 emisa de SC .X. SRL;

- .X. lei TVA dedus de pe factura nr. .X./18.03.2013 emisa de SC .X. SRL;

- .X. lei TVA dedus de pe factura nr. .X./19.03.2013 emisa de SC .X. SRL;

- .X. lei TVA dedus de pe factura nr. .X./29.03.2013 emisa de SC .X. SRL.

Pentru TVA în suma de .X. lei societatea nu are drept de deducere fiind incalcate prevederile art.11 alin.1⁴ si art.156 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

c) in perioada 01.06.2009-28.02.2013 societatea a dedus eronat TVA in suma de .X. lei aferenta achizitiei de servicii constand in reparatii auto, fara a detine exemplarul original al facturilor, acesta aflandu-se la firmele de asigurari. TVA dedusă eronat in suma de .X. lei este nedeductibilă întrucât societatea nu detine exemplarul original pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, asa cum prevede art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.46 alin.1) din HG nr.44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal.

De asemenea, s-a constatat că societatea nu a colectat TVA in suma de .X. lei, astfel:

- in perioada 01.04.2011-31.07.2011 societatea nu a colectat TVA in suma .X. lei aferenta achizitiilor de servicii constand in masa de protocol acordata cu ocazia inaugurarii unor puncte de lucru (magazine) potrivit facturilor emise de SC .X. SRL in suma de .X. lei, inregistrate eronat in contul 628 „Cheltuieli cu prestari servicii”, in loc de contul 623.2 „Cheltuieli de protocol”, fiind incalcate prevederile art.128 alin.8 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- in perioada 01.07.2013-30.09.2013 societatea a efectuat livrari in valoare totala de .X. lei catre .X., aceasta neavand cod valid de TVA in aceasta perioada, asa cum rezulta din raportul VIES editat la data de 30.10.2014 si din raspunsul la solicitarea de verificare a valabilitatii codului de inregistrare in scopuri de TVA. Firma .X., are cod valid de TVA incepand cu data de 23.11.2013 .

Întrucat partenerul din Italia nu a avut cod valid de TVA in perioada 01.07.2013-30.09.2013, pentru livrarile intracomunitare de bunuri in suma de .X. lei, societatea nu poate beneficia de scutire de TVA, neindeplinind conditiile prevazute la art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspectie fiscala procedand la calcularea TVA colectat in suma de .X. lei.

d) Organele de inspectie fiscala au calculat TVA colectata pentru perioada 2010-2012 in suma de .X. lei aferenta depasirii cheltuielilor de protocol in suma de .X. lei ca urmare a reconsiderarii cheltuielilor cu primele de asigurare ca si

cheltuieli de natura salariala, conform prevederilor art.128 alin.(8) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

TVA colectată aferent depășirii cotei de 2% a cheltuielilor de protocol este în suma de .X. lei, determinată, astfel :

-.X. lei X 24% = .X. lei pentru anul 2010

-.X. lei X 24% = .X. lei pentru anul 2011

-.X. lei X 24% = .X. lei pentru anul 2012

În concluzie, pentru perioada verificată organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară în suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei), majorări de întârziere în suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei) și penalități de întârziere în suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei).

IMPOZITUL PE VENITURILE DIN SALARII ȘI CONTRIBUȚIILE SOCIALE

1. Impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor

Perioada verificată: 01.01.2010 – 31.12.2014.

S-a constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu prime de asigurare achitate către .X. SA .X., prime care ulterior au fost rascumparate și virate în conturile bancare personale ale salariaților .X. SRL.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea în mod eronat nu a considerat primele de asigurare rascumparate ca fiind venituri din salarii, nu a cuprins în baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii și în baza de calcul a contribuțiilor sociale contravaloarea acestor prime suportate de angajator în perioada 01.01.2010-31.12.2013.

Urmare a verificării efectuate prin sondaj s-au constatat următoarele:

a) În data de 02.10.2008 societatea .X. SRL în calitate de contractant a încheiat cu .X. SA .X. în calitate de asigurator contractul nr. .X. - Asigurare de grup pentru angajați.

Obiectul contractului îl constituie prestarea de servicii de asigurare, defalcăt astfel: -sănătate – business; deces din orice cauză; deces din accident; invaliditate parțială permanentă din accident; spitalizare din accident; intervenții chirurgicale din accident; cont de investiții.

Anexa „Execuția contractului de asigurare nr. .X. din data de 02.10.2008” precizează caracteristicile asigurării, categoriile de personal (top management și execuție/productie/vanzare); numărul de personal la data încheierii contractului (10 persoane din categoria top manager și 1450 persoane din categoria execuție/productie/vanzare), respectiv riscurile acoperite și prestațiile oferite, sumele asigurate și indemnizații – lei/asigurat (decese din orice cauză cu suma asigurată de 5.000 lei/asigurat, respectiv 500 lei/asigurat, deces din

accident cu suma asigurata de 5.000 lei/asigurat, respectiv 1000 lei/asigurat, invaliditate partiala permanenta din accident cu suma de 5.000 lei/asigurat, respectiv 1.500 lei/asigurat, spitalizare din accident 50 lei/zi de spitalizare, respectiv 35 lei/zi spitalizare, interventii chirurgicale din accident cu suma de 1.000 lei/asigurat, respectiv 800 lei/asigurat si valoarea conturilor de investitii unde se specifica faptul ca pentru clauza de investitii suma asigurata nu este garantata, aceasta variind in functie de primele de asigurare achitate de catre contractant asiguratorului pe durata de valabilitate a contractului de asigurare.

In documentul denumit executia contractului de asigurare nr..X./02.10.2008 se precizeaza ca riscurile acoperite - mai sus prezentate - (cu exceptia valorii contului de investitie care se va reglementa prin acte aditionale) presupun o prima anuala de .X. lei.

Conform contractului nr..X./02.10.2008, la conditii specifice pentru clauza suplimentara de beneficii, se precizeaza:

- la art.5 "cererea de plata a beneficiului se va face printr-o solicitare scrisa a asiguratului/beneficiarului, intr-o forma agreata de asigurator",

- la art.6: plata primelor de asigurare se face odata cu plata primei pentru contractul de asigurare de baza in mod unic la semnarea contractului sau la reinnoirea acestuia.

Plata primelor de asigurare suplimentare se poate face oricand pe parcursul derularii acestei clauze suplimentare in urma unei solicitari scrise adresate asiguratorului.

-la art.7 se prevede că rascumpararea clauzei suplimentare se poate face „la solicitarea scrisa a contractantului/asiguratului “ si se poate rascumpara total , sau partial la momentul solicitarii acesteia „Asiguratorul se obliga la plata valorii de rascumparare totala sau partiala in termen de 7 zile lucratoare de la solicitarea scrisa a contractantului/asiguratului”.

Contractul intra in vigoare la data de 03.10.2008 si este valabil pentru o perioada de 5 ani.

Din verificarea efectuata s-a constatat ca rascumpararea primelor de asigurare nu a fost inregistrata in evidenta contabila a societatii, iar in urma discutiilor avute cu reprezentantii legali referitor la contractul nr..X./03.10.2008, acestia au sustinut ca nu au cunoscuta de faptul ca primele de asigurare au fost rascumparate, ca beneficiarii sumelor rascumparate au fost salariatii societatii sau daca au avut loc evenimente pentru care asiguratii au primit despagubiri , deoarece sumele nu au fost virate in conturile bancare ale societatii.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale a SC .X. SRL, organul de inspectie fiscala in baza prevederilor art.49 alin.(2) si art.56 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, a solicitat .X. SA, prin adresele nr..X./07.04.2015 și .X./29.05.2015, documente si informatii referitoare la incheierea si derularea contractului nr. .X./02.10.2008.

Prin adresele nr..X./11.05.2015 si nr..X./12.06.2015, .X. SA a raspuns solicitarii organelor de inspectie fiscala din care a rezultat:

In perioada 2008-2013, suma achitata de SC .X. SRL in baza contractului de asigurare .X./02.10.2008 este de .X. lei, iar suma achitata cu titlu de rascumparare in contul contractantului este de .X. lei. Din verificarea efectuata de organele de inspectie fiscala a rezultat că primele de asigurare platite de societatea verificata au fost inregistrate in evidenta contabila in contul 613 "Cheltuieli cu primele de asigurare" .

In perioada octombrie 2008 – iunie 2013, SC .X. SRL a achitat prin banca primele de asigurare aferente clauzei suplimentare de beneficii, situatia platii primelor de asigurare, respectiv sumele rascumparate, este prezentata in situatia transmisa de .X. SA.

Din analiza cererilor de rascumparare puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala de .X. SA, au rezultat urmatoarele:

- SC .X. SRL a efectuat plati lunare pentru primele de asigurare;
- au fost intocmite cereri de rascumparare a primelor de asigurare pentru clauza suplimentara de beneficii si referate de rascumparare;
- primele de asigurare achitate de catre societatea verificata au fost rascumparate in contul salariatilor la un interval de cel mult 21 zile calendaristice de la data achitarii primei, de regula la 1-3 zile calendaristice de la data achitarii primei, asa cum rezulta din situatia transmisa de .X. SA.
- in perioada 01.01.2010-30.06.2013 au fost rascumparate prime de asigurare in suma totala de .X. lei (in anul 2010 suma de .X. lei; in anul 2011 suma de .X. lei; in anul 2012 suma de .X. lei si in anul 2013 suma de .X. lei).

Organele de inspectie fiscala au apreciat relevanta starilor de fapt fiscale pentru determinarea situatiei fiscale a contribuabilului si au reincadrat tranzactiile cu primele de asigurare platite salariatilor, ca fiind venituri de natura salariala, pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei in baza prevederilor art.11 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Ca urmare, aceste sume reprezinta venituri salariale nete intrucat primele de asigurare privind clauza suplimentara de beneficii au fost rascumparate la solicitarea asiguratului, respectiv a SC .X. SRL in beneficiul salariatilor sai, sume care au fost decontate in conturile personale IBAN ale salariatilor SC .X. SRL, prime ce trebuiau impuse conform prevederilor art.55 alin.(1-2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv societatea avea obligatia calcularii, retinerii, declararii si virarii impozitului pe veniturii din salarii.

Beneficiarii de venituri din salarii datoreaza un impozit lunar, final, care se calculeaza si se retine la sursa de catre platitorii de venituri, conform prevederilor art.57 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.106 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Au fost incalcate prevederile art.55 alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

În concluzie, suma de .X. lei (anul 2010 suma de .X. lei; anul 2011: .X. lei, anul 2012: .X. lei, anul 2013: .X. lei) reprezinta venit de natura salariala, fiind

asimilat veniturilor din salarii in vederea impunerii, suma bruta pentru calculul impozitului pe veniturile de natura salariala fiind de .X. lei (anul 2010: .X. lei; anul 2011: .X. lei; anul 2012: .X. lei; anul 2013: .X. lei) .

Organele de inspectie fiscala au calculat pentru perioada 01.01.2010-31.12.2014 impozit pe veniturile din salarii suplimentar in suma de .X. lei in conformitate cu prevederile art.57 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prin aplicarea cotei legale asupra avantajelor brute de natura salariala in suma de .X. lei, dupa retinerea contributiilor datorate de salariați.

Pentru impozitul pe veniturile din salarii stabilit suplimentar, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere pe perioada 25.02.2010-20.08.2015, in suma de .X. lei si penalitati de intarziere in suma de .X. lei, la calculul majorarilor/dobanzilor de intarziere si a penalitatilor de intarziere, tinându-se cont de suma de .X. lei virata de societate in data de 15.07.2013 si de impozitul pe profit in suma de .X. lei virat in plus de societate in urma reconsiderarii cheltuielilor cu primele de asigurare ca si cheltuieli de natura salariala.

2. Contribuții sociale

Conform celor constatate la capitolul impozit pe veniturile din salarii, organele de inspectie fiscala au reîncadrat primele de asigurare privind clauza suplimentara de beneficii ce au fost rascumparate la solicitarea asiguratului, respectiv a SC .X. SRL in beneficiul salariatilor sai, sume care au fost decontate in conturile personale IBAN ale salariatilor SC .X. SRL, în temeiul art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, ca fiind avantaje de natură salarială conform prevederilor art.55 alin. (1-2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Ca urmare, s-a procedat la recalcularea contribuțiilor sociale, astfel:

S-a recalculat **Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator** pentru primele de asigurare rascumparate, aferenta perioadei ianuarie 2010 – iunie 2013, in suma de .X. lei, prin aplicarea cotelor legale asupra avantajelor brute de natura salariala si asimilate salariilor in suma de .X. lei (in anul 2010: .X. lei; in anul 2011: .X. lei; in anul 2012: .X. lei; in anul 2013: .X. lei) , acordate salariatilor societatii.

S-a constatat că au fost incalcate prevederile art.296⁵, art. 296³ alin.(1) lit.g) și art.296¹⁸ din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare fiind stabilit debit suplimentar reprezentand contributie de asigurari sociale datorata de angajator aferenta perioadei ianuarie 2010 – decembrie 2014, in suma de .X. lei.

Pentru contributia de asigurari sociale datorata de angajator stabilita suplimentar, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere pe perioada 25.02.2010-20.08.2015 in suma de .X. lei si penalitati de intarziere calculate in suma de .X. lei.

La calculul majorarilor/dobanzilor de intarziere si a penalitatilor de intarziere, organele de inspectie fiscala au tinut cont de impozitul pe profit in suma de .X. lei virat in plus de societate in urma reconsiderarii cheltuielilor cu primele de asigurare ca si cheltuieli de natura salariala .

S-a recalculat **Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați** pentru primele de asigurare rascumparate, aferenta perioadei ianuarie 2010 – iunie 2013, in suma de .X. lei prin aplicarea cotelor legale asupra avantajelor brute de natura salariala si asimilate salariilor in suma de .X. lei, acordate salariatilor societatii.

S-a constatat că au fost incalcate prevederile art. 296⁴ alin.(1) lit.e), art.296⁴ alin.(2), art.296¹⁸ alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, fiind stabilit debit suplimentar reprezentand contributie individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurați aferenta perioadei ianuarie 2010 – decembrie 2014, in suma de .X. lei.

Pentru contributia de asigurari sociale datorata de angajați stabilita suplimentar, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere pe perioada 25.02.2010-20.08.2015 in suma de .X. lei si penalitati de intarziere calculate in suma de .X. lei.

La calculul majorarilor/dobanzilor de intarziere si a penalitatilor de intarziere, organele de inspectie fiscala au tinut cont de impozitul pe profit in suma de .X. lei virat in plus de societate in urma reconsiderarii cheltuielilor cu primele de asigurare ca si cheltuieli de natura salariala.

S-a recalculat **Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator** pentru primele de asigurare rascumparate, aferenta perioadei ianuarie 2010 – iunie 2013, in suma de .X. lei, prin aplicarea cotelor legale asupra avantajelor brute de natura salariala si asimilate salariilor in suma de .X. lei, acordate salariatilor societatii.

S-a constatat că au fost incalcate prevederile art.296⁵ alin.(5) și art.296¹⁸ alin.(3) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, fiind stabilit stabilit un debit suplimentar privind contributia de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator aferenta perioadei ianuarie 2010 – decembrie 2014, in suma de .X. lei.

Pentru contributia de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere pe perioada 25.02.2010-20.08.2015 in suma de .X. lei si penalitati de intarziere calculate in suma de .X. lei.

S-a recalculat **Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator** pentru primele de asigurare rascumparate, aferenta perioadei ianuarie 2010 – iunie 2013, in suma de .X. lei, prin aplicarea cotelor legale

asupra avantajelor brute de natura salariala si asimilate salariilor in suma de .X. lei, acordate salariatilor societatii.

Au fost incalcate urmatoarele prevederi legale: art.296⁵ alin.(3) si art.296¹⁸ alin.(3) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In concluzie, organele de inspectie fiscala au stabilit debit suplimentar reprezentand contributie de asigurari pentru somaj datorata de angajator aferenta perioadei ianuarie 2010 – decembrie 2014, in suma de .X. lei.

Pentru contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator stabilita suplimentar, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere pe perioada 25.02.2010-20.08.2015 in suma de .X. lei si penalitati de intarziere calculate in suma de .X. lei.

S-a recalculat **Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați** pentru primele de asigurare rascumparate, aferenta perioadei ianuarie 2010 – iunie 2013, in suma de .X. lei, prin aplicarea cotelor legale asupra avantajelor brute de natura salariala si asimilate salariilor in suma de .X. lei, acordate salariatilor societatii.

Au fost incalcate urmatoarele prevederi legale: art.296⁴ alin.(1) si art.296³ lit.a și b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru determinarea contributiei individuale de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurați s-au avut in vedere si urmatoarele prevederi legale: art.296⁴ alin.(1) lit. a) si art.296¹⁸ alin.(3) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In concluzie, organele de inspectie fiscala au stabilit debit suplimentar reprezentand contributie de asigurari pentru somaj datorata de angajator aferenta perioadei ianuarie 2010 – decembrie 2014, in suma de .X. lei.

Pentru contributie de asigurari pentru somaj datorata de angajator stabilita suplimentar, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere pe perioada 25.02.2010-20.08.2015 in suma de .X. lei si penalitati de intarziere calculate in suma de .X. lei.

La calculul majorarilor/dobanzilor de intarziere si a penalitatilor de intarziere, organele de inspectie fiscala au tinut cont de impozitul pe profit in suma de .X. lei virat in plus de societate in urma reconsiderarii cheltuielilor cu primele de asigurare ca si cheltuieli de natura salariala.

S-a recalculat **Contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice** pentru primele de asigurare rascumparate aferenta perioadei ianuarie 2010 – iunie 2013, in suma de .X. lei, prin aplicarea cotelor legale asupra avantajelor brute de natura salariala si asimilate salariilor in suma de .X. lei ,acordate salariatilor societății.

Au fost incalcate urmatoarele prevederi legale :

- art. 296⁵ alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

- art.296¹⁸ alin.(3) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au stabilit debit suplimentar reprezentand contributie pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice aferenta perioadei ianuarie 2010 – decembrie 2014, in suma de .X. lei.

Pentru Contributia pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice stabilita suplimentar, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere pe perioada 25.02.2010-20.08.2015 in suma de .X. lei si penalitati de intarziere calculate in suma de .X. lei.

S-a recalculat **Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale** pentru primele de asigurare rascumparate aferenta perioadei ianuarie 2010 – iunie 2013, in suma de .X. lei, prin aplicarea cotelor legale asupra avantajelor brute de natura salariala si asimilate salariilor in suma de .X. lei acordate salariatilor societatii.

Au fost incalcate prevederile art.296⁵ alin.(4) si art.296¹⁸ alin.(3) lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

În concluzie, organele de inspectie fiscala au stabilit debit suplimentar reprezentând contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale aferenta perioadei ianuarie 2010 – decembrie 2014 in suma de .X. lei.

Pentru Contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale stabilită suplimentar, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere pe perioada 25.02.2010-20.08.2015 in suma de .X. lei si penalitati de intarziere calculate in suma de .X. lei.

S-a recalculat **Contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator** pentru primele de asigurare rascumparate aferenta perioadei ianuarie 2010 – iunie 2013, in suma de .X. lei, prin aplicarea cotelor legale asupra avantajelor brute de natura salariala si asimilate salariilor in suma de .X. lei, acordate salariatilor societatii.

Au fost incalcate prevederile art.296⁵ alin.(2) si art.296¹⁸ alin.(3) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In concluzie, organele de inspectie fiscala au stabilit debit suplimentar reprezentand contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator aferenta perioadei ianuarie 2010 – decembrie 2014, in suma de .X. lei.

Pentru Contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator stabilită suplimentar, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere pe perioada 25.02.2010-20.08.2015 in suma de .X. lei si penalitati de intarziere calculate in suma de .X. lei.

S-a recalculat **Contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați** pentru primele de asigurare rascumparate, aferenta perioadei

ianuarie 2010 – iunie 2013, în suma de .X. lei, prin aplicarea cotelor legale asupra avantajelor brute de natura salarială și asimilate salariilor în suma de .X. lei, acordate salariatilor societății.

Au fost încălcate prevederile art.296⁴ alin.(1) lit.a) și art.296¹⁸ alin.(3) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit debit suplimentar reprezentând contribuție pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați aferentă perioadei ianuarie 2010 – decembrie 2014, în suma de .X. lei.

Pentru contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați stabilită suplimentar, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere pe perioada 25.02.2010-20.08.2015 în suma de .X. lei și penalități de întârziere calculate în suma de .X. lei.

Totodată, urmare inspecției fiscale efectuate la SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au dispus, prin Dispoziția nr..X./15.07.2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, măsura ca societatea să înregistreze în contabilitate constatările din Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./25.09.2015.

Întrucât Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția de Investigare a Infrațiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism, efectuează cercetări în dosarul penal nr. .X./2013, având ca obiect și Contractul de asigurare grup nr..X./02.10.2008 încheiat de S.C. .X. SRL cu .X., cu adresa nr.A-SLP 2569/15.12.2015, organele de inspecție fiscală au înaintat acestei instituții rezultatele inspecției fiscale.

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

1. Referitor la nulitatea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./25.09.2015, invocată de contestatară, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Inspecția fiscală efectuată la SC .X. SRL a fost inițiată în baza Avizului de inspecție fiscală nr. F-.X./17.06.2014 comunicat societății la data de 19.06.2014, conform semnăturii de primire și a ștampilei societății aplicate pe avizul înaintat și a început la data de 19.06.2014, conform datei înscrise în Registrul Unic de Control la poziția nr. 150.

Inițial inspecția fiscală a avut ca obiect impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2008 – 31.12.2013 și TVA aferentă perioadei 01.12.2008 – 31.12.2014.

Ulterior, urmare informațiilor primite de la Direcția de Investigare a Infrațiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism, organele de inspecție fiscală au emis Avizul de inspecție fiscală nr. F-.X./18.03.2015, inspecția fiscală

fiind extinsă pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2014 în ceea ce privește: contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, contribuția de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator, contribuția individuală de asigurări sociale la fondul de șomaj reținută de la angajat, contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor.

Față de alegația contestatoarei potrivit căreia nu ne aflăm în prezența unei inspecții fiscale extinse ci a două inspecții fiscale, ceea ce reprezintă o ilegalitate, susținând că prima inspecție fiscală s-a încheiat la data de 23.02.2015 când a avut loc discuția finală, aceasta nu poate fi reținută având în vedere următoarele :

Chiar dacă la art.107(5) din O.G. nr.92/2003, republicată, cu completările și modificările ulterioare, se precizează că „data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală” se reține că această prevedere nu trebuie privită izolat întrucât nu este de sine stătătoare, trebuie privită în spirit teleologic, adică într-un ansamblu de reguli care constituie edficiul inspecției fiscale și care urmărește un anumit scop final, și anume stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului de stat consolidat .

Astfel, se reține că inspecția fiscală se finalizează, finalizare privită ca moment al intrării în circuitul civil și al producerii de efecte juridice, la data emiterii deciziei de impunere.

De asemenea, se reține că prevederea potrivit căreia data programată pentru discuția finală este dată a încheierii inspecției fiscale este una strict tehnică, reprezentând o prevedere cu caracter organizatoric al desfășurării inspecției fiscale, care nu include diverse situații de fond care pot apărea până la emiterea deciziei de impunere.

În speță, ulterior datei de 23.02.2015 când a avut loc discuția finală, dar înainte de emiterea deciziei de impunere, organele de inspecție fiscală au primit informații de la D.I.I.C.O.T. .X. privind cercetări efectuate referitoare la activități ale societății contestatoare și, pe cale de consecință, au extins verificarea fiscală asupra activităților economice derulate de S.C. .X..

Se reține că intenția legiuitorului, atunci când a prevăzut ca inspecția fiscală să se încheie la data discuției finale, nu poate fi aceea de nu continua verificările unui contribuabil deși organele de inspecție fiscală se află în posesia unor noi informații provenite de la D.I.I.C.O.T. privind activități derulate de S.C. .X., chiar dacă discuția finală a avut loc însă nu a fost emisă decizie de impunere care produce efecte juridice.

Astfel, susținerile contestatarei privind existența a două inspecții fiscale nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, fapt ce reiese și din conținutul raportului de inspecție fiscală potrivit căruia inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 19.06.2014 – 28.08.2015.

Cât privește susținerea potrivit căreia actul administrativ fiscal este ilegal pentru că a fost emis după împlinirea celor 30 de zile prevăzute de Codul de procedură fiscală, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, acesta fiind un termen de recomandare și nu unul imperativ atâta vreme cât legiuitorul nu a prevăzut o sancțiune pentru nerespectarea acestui termen.

În ceea ce privește conținutul avizului de inspecție fiscală, se reține că formularul “*Aviz de inspecție fiscală*” se emite informatic, în conținutul acestuia introducându-se datele specifice fiecărei verificări în parte.

Referitor la excepția nulității deciziei de impunere contestate, ridicată de societatea contestatoare pentru că nu respectă cerințele legale, aceasta nu poate fi reținută având în vedere următoarele:

Potrivit practicii judecătorești și doctrinei juridice, nerespectarea dispozițiilor procedurale nu poate fi admisă ca o condiție suficientă în anularea actelor emise cu nerespectarea legii, dacă nu se dovedește atât vătămarea, cât și imposibilitatea remedierii acestei vătămări prin alte mijloace decât anularea respectivului act, fapte nedovedite în speță.

Potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări ca urmare a lipsei elementelor anterior precizate precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

De asemenea, se reține că potrivit doctrinei nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art.46 din O.G. nr.92/2003, republicată, cu modificările ulterioare, unde se precizează: “[...] lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, [...] atrage nulitatea acestuia .”

Astfel, o atare vătămare nu poate fi reținută în cauză, elementele invocate de petentă, respectiv faptul că au avut loc două inspecții fiscale și nu o

singură inspecție fiscală, precum și faptul că raportul de inspecție fiscală a fost emis după o perioadă mai mare de 30 de zile, nu constituie motive de nulitate, astfel cum a fost demonstrat mai sus.

Totodată, se reține că potrivit Deciziei Curții Constituționale nr.73/1995, exercitarea abuzivă a unui drept se produce numai în situația în care dreptul se realizează în alt scop decât acela pentru care legea l-a recunoscut, situație care nu se circumscrie speței, organele de inspecție fiscală acționând exact în spiritul teleologic al legii și anume urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului de stat consolidat, acesta fiind motivul pentru care au luat în considerare informațiile transmise de D.I.I.C.O.T. privind activitățile derulate de S.C. .X. SRL, informații furnizate după data discuției finale însă înainte de emiterea deciziei de impunere.

Având în vedere că prin contestația formulată, societatea menționează **expres că** *” nu contestă din punct de vedere al încadrării fiscale TVA stabilită suplimentar în sumă de .X. lei aferentă achiziției de băuturi alcoolice, achizițiilor efectuate de la neplătitori de TVA, achizițiilor în baza facturilor în copie, cheltuielilor de protocol, livrărilor către firma Arnaut Nicusar Italia, care nu deține cod valid de TVA, precum și accesoriile aferente, dar o contestă din punct de vedere al faptului că nu face obiectul celei de-a doua inspecții fiscale”* și întrucât așa cum s-a reținut anterior organele de inspecție fiscală nu au efectuat două inspecții fiscale, în temeiul prevederilor art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru suma de .X. lei, reprezentând:**

- .X. lei – TVA stabilită suplimentar de plată;
- .X. – majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei – penalități de întârziere aferente TVA.

2. În ceea ce privește prescripția impozitului pe profit stabilit suplimentar pentru anul anul 2008, invocată de contestatoare se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor art. 91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin.(1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel”,

iar potrivit art.23 din același act normativ:

“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) *Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.*

(2) *Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.*

Din coroborarea dispozițiilor legale suscitade, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Speței îi sunt incidente și dispozițiile art.105 alin.(7) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“[...] Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control.”

coroborate cu prevederile art.102 alin.(6) din același act normativ care menționează:

“Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. [...]”

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale.

Potrivit prevederilor art.34 și art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2006:

“ART. 34

(6) Contribuabilii care efectuează plăți trimestriale și, respectiv, lunare plătesc pentru ultimul trimestru sau pentru luna decembrie, în cazul Băncii Naționale a României, societăților comerciale bancare, persoane juridice române, și în cazul sucursalelor din România ale băncilor, persoane juridice străine, o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru trimestrul III al aceluiași an fiscal, respectiv o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru luna noiembrie a aceluiași an fiscal, urmând ca plata finală a impozitului pe profit pentru anul fiscal să se facă până la data stabilită ca termen limită pentru depunerea situațiilor financiare ale contribuabilului.

ART.35

(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit, până la termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 34 alin. (3), (4) și (7), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la data de 15 februarie inclusiv a anului următor. În cursul anului fiscal, contribuabilii au obligația de a depune declarația de impunere până la termenul de plată al impozitului pe profit, inclusiv.”

Potrivit prevederilor legale de mai se reține că impozitul pe profit anual se achită la data depunerii declarației anuale privind impozitul pe profit, respectiv pe anul 2008 la data stabilită în anul următor pentru depunerea situațiilor financiare aferente anului care a trecut. Deci, termenul de prescripție pentru impozitul pe profit aferent anului 2008 începe să curgă de la de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a constituit baza de impunere, respectiv de la data de 01.01.2010, ținând cont de faptul că nașterea unei creanțe fiscale este legată de existența unei baze de impozitare, de existența unei materii impozabile.

Mai mult, a interpreta începerea cursului prescripției extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit, în raport de o dată anterioară termenului prevăzut pentru declararea anuală a impozitului pe profit, ar însemna să nu se dea eficiența prevederilor art.34 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că, în ceea ce privește impozitul pe profit supus verificării, respectiv pentru perioada 01.01.2008 – 31.12.2013 inspecția fiscală a fost începută în data de 19.06.2014 și finalizată în data de 28.08.2015, iar Decizia de impunere nr.F-.X. a fost emisă la data de 29.09.2015.

Raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripție, respectiv 01.01.2010 pentru impozitul pe profit și având în vedere că inspecția fiscală a început la data de 19.06.2014 data la care s-a suspendat cursul prescripției, potrivit prevederilor art.92 alin.(2) lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, termenul de prescripție nu este împlinit.

În consecință, nu se poate reține argumentul contestatarii referitor la prescripția impozitului pe profit pentru anul 2008 și întrucât prin contestație S.C. .X. SRL menționează **expres** că „*organul fiscal a calculat corect, pentru anul 2008, în baza prevederilor art. 21 alin. 3 lit. k) și art. 21 alin. 4 lit. k) din Legea nr. 571/2003, diferențele de impozit pe profit, dar având în vedere art. 91 alin. 1 și alin. 2 coroborat cu art. 23 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, sumele stabilite de organul fiscal pentru anul 2008, reprezentând impozit pe profit suplimentar și accesoriile aferente s-au prescris*”, iar potrivit celor reținute anterior termenul de prescripție nu este împlinit, în temeiul prevederilor art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru suma de .X. lei, reprezentând:**

- .X. lei – impozit pe profit stabilit suplimentar de plată;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

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

- (- .X.) lei impozit pe profit;
- .X. lei taxă pe valoarea adăugată;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei contribuție de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei contribuție individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuție de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- .X. lei contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
- .X. lei contribuție individuală de asigurări sociale la fondul de șomaj reținută de la angajat;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj reținută de la angajat;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj reținută de la angajat;
- .X. lei contribuție angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;

- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei contribuție pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care constatările din Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./25.09.2015 care a stat la baza Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-.X./25.09.2015, contestată au fost înaintate Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism, având în vedere că se efectuau cercetări în dosarul penal nr. .X./2013, iar în cauză a fost începută urmărirea penală și s-a pus în mișcare acțiunea penală față de administratorul societății, sub aspectul săvârșirii infracțiunilor prevăzute de art. 9 alin. 1 lit.a) și alin. 3 din Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare și de art. 35 alin. 1 și art. 367 alin. 1 Cod penal.

În fapt, în perioada 2009 – 2013 societatea a înregistrat în evidența contabilă în contul 613 „*Cheltuieli cu primele de asigurari*” prime de asigurare care au fost plătite la .X. SA .X. SA în baza Contractului de asigurare nr. .X./02.10.2008, iar ulterior, la un interval de cel mult 21 zile calendaristice, de regula la 1-3 zile calendaristice de la data achitării primei, au fost rascumparate în contul personal al angajaților primele de asigurare, acestea nefiind înregistrate în evidența contabilă ca și prime rascumparate.

Contractul nr..X. - Asigurare de grup pentru angajați a fost încheiat în data de 02.10.2008 între SC .X. SRL în calitate de contractant și .X. SA .X. în calitate de asigurator.

Obiectul contractului îl constituie prestarea de servicii de asigurare, defalcat astfel: sanatate – business; deces din orice cauza; deces din accident;

invaliditate partiala permanenta din accident; spitalizare din accident; interventii chirurgicale din accident; cont de investitii.

Anexa „*Executia contractului de asigurare nr..X. din data de 02.10.2008*“ precizeaza caracteristicile asigurarii, categoriile de personal (top management si executie/productie/vanzare); numarul de personal la data incheierii contractului (10 persoane din categoria top manager si 1450 persoane din categoria executie/productie/vanzare), respectiv riscurile acoperite si prestatiile oferite, sumele asigurate si indemnizatii – lei/asigurat (decese din orice cauza cu suma asigurata de 5.000 lei/asigurat, respectiv 500 lei/asigurat, deces din accident cu suma asigurata de 5.000 lei/asigurat, respectiv 1000 lei/asigurat, invaliditate partiala permanenta din accident cu suma de 5.000 lei/asigurat, respectiv 1.500 lei/asigurat, spitalizare din accident 50 lei/zi de spitalizare, respectiv 35 lei/zi spitalizare, interventii chirurgicale din accident cu suma de 1.000 lei/asigurat, respectiv 800 lei/asigurat si valoarea conturilor de investitii unde se specifica faptul ca pentru clauza de investitii suma asigurata nu este garantata, aceasta variind in functie de primele de asigurare achitate de catre contractant asiguratorului pe durata de valabilitate a contractului de asigurare).

In documentul denumit executia contractului de asigurare nr..X./02.10.2008 se precizeaza ca riscurile acoperite (cu exceptia valorii contului de investitie care se va reglementa prin acte aditionale) presupun o prima anuala de .X. lei.

Conform contractului nr..X./02.10.2008, la conditii specifice pentru clauza suplimentara de beneficii, se precizeaza:

- la art.5., *cererea de plata a beneficiului se va face printr-o solicitare scrisa a asiguratului/beneficiarului , intr-o forma agreata de asigurator “*,

- la art.6: plata primelor de asigurare se face odata cu plata primei pentru contractul de asigurare de baza in mod unic la semnarea contractului sau la reinnoirea acestuia.

Plata primelor de asigurare suplimentare se poate face oricand pe parcursul derularii acestei clauze suplimentare in urma unei solicitari scrise adresate asiguratorului.

-la art.7 se prevede că rascumpararea clauzei suplimentare se poate face „*la solicitarea scrisa a contractantului/asiguratului “* si se poate rascumpara total, sau partial la momentul solicitarii acesteia „*Asiguratorul se obliga la plata valorii de rascumparare totala sau partiala in termen de 7 zile lucratoare de la solicitarea scrisa a contractantului/asiguratului”*.

Contractul intra in vigoare la data de 03.10.2008 si este valabil pentru o perioada de 5 ani.

Din verificarea efectuata s-a constatat ca rascumpararea primelor de asigurare nu a fost inregistrata in evidenta contabila a societatii, iar in urma discutiilor avute cu reprezentantii societății referitor la contractul nr..X./03.10.2008, acestia au sustinut ca nu au cunostinta de faptul ca primele de asigurare au fost rascumparate, ca beneficiarii sumelor rascumparate au fost salariatii societatii sau daca au avut loc evenimente pentru care asiguratii au primit despagubiri, deoarece sumele nu au fost virate in conturile bancare ale societatii.

Urmarea analizării documentelor prezentate de .X. SA, prin adresele nr..X./11.05.2015 si nr..X./12.06.2015, documente si informatii referitoare la incheierea si derularea contractului nr. .X./02.10.2008, organele de inspectie fiscala au reîncadrat tranzactiile cu primele de asigurare platite salariatilor ca fiind cheltuieli de natura salariala in baza prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Ca urmare, s-a constatat că aceste sume reprezinta cheltuieli salariale nete, intrucât primele de asigurare privind clauza suplimentara de beneficii au fost răscumparate la solicitarea asiguratului in beneficiul salariatilor sai, sume care au fost decontate in conturile personale IBAN ale salariatilor SC .X. SRL , ce se încadrează în prevederile art.55 alin.(1) si alin.2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In urma reincadrării de catre organele de inspectie fiscala a primelor de asigurare rascumparate ca si cheltuieli de natura salariala au rezultat cheltuieli cu renumeratiile personalului si cheltuieli privind asigurarile si protectia sociala suportate de angajator, neinregistrate de societate in evidenta contabila.

Avand in vedere prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.94 alin.(3) lit.e) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare și art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli cu salariile personalului și cheltuieli privind asigurarile si protectia sociala suportate de angajator deductibile la calcul profitului impozabil pe perioada 2010-2013 si au procedat la recalcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit.

Totodată, **pe anul 2011** organele de inspectie fiscală au constatat că societatea a dedus cheltuieli de protocol nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei, iar în urma recalculării rezultatului exercițiului financiar, conform prevederilor art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, au fost stabilit cheltuieli de protocol nedeductibile în sumă .X. lei.

De asemenea, **pe anul 2011** societatea a diminuat impozitul pe profit cu suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu sponsorizarea, iar în urma recalculării rezultatului exercițiului financiar, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, suma cheltuielilor cu sponsorizarea cu care se diminuează impozitul pe profit este de .X. lei.

Totodată, potrivit celor constatate la capitolul impozit pe profit, organele de inspectie fiscala au reîncadrat tranzactiile cu primele de asigurare platite salariatilor ca fiind venituri de natura salariala pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei in baza prevederilor art.11 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, s-a constatat că aceste sume reprezinta venituri salariale nete intrucat primele de asigurare privind clauza suplimentara de beneficii au fost

rascumparate la solicitarea asiguratului, respectiv a SC .X. SRL in beneficiul salariatilor sai, sume care au fost decontate in conturile personale IBAN ale salariatilor SC .X. SRL, prime ce trebuiau impuse conform prevederilor art.55 alin.(1-2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv societatea avea obligatia calcularii, retinerii, declararii si virarii impozitului pe veniturii din salarii.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale suplimentare, precum și accesorii aferente, astfel:

- .X. lei contribuție de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei contribuție individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuție de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- .X. lei contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
- .X. lei contribuție individuală de asigurări sociale la fondul de șomaj reținută de la angajat;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj reținută de la angajat;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj reținută de la angajat;
- .X. lei contribuție angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;

- .X. lei contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei contribuție pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au calculat TVA colectata pentru perioada 2010-2012 in suma de **.X. lei** aferenta depasirii cheltuielilor de protocol in suma de .X. lei ca urmare a reconsiderarii cheltuielilor cu primele de asigurare ca si cheltuieli de natura salariala, conform prevederilor art.128 alin. (8) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru care au fost calculate și accesorii.

TVA colectată aferentă depasirii cotei de 2% a cheltuielilor de protocol este in suma de .X. lei, determinată, astfel :

- .X. lei X 24% = .X. lei pentru anul 2010
- .X. lei X 24% = .X. lei pentru anul 2011
- .X. lei X 24% = .X. lei pentru anul 2012

Întrucât, ca urmare analizării documentelor aflate la dosarul contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./25.09.2015 a rezultat că DIICOT .X. efectuează cercetări referitoare la modul de derulare a Contractului de asigurare grup nr..X./02.10.2008 încheiat de contestatară cu .X., cu adresa nr.A-SLP 2569/15.12.2015, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat organelor de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., să precizeze care este stadiul cercetărilor penale.

Cu adresa nr. .X./23.12.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A-SLP 2721/23.12.2015, organele de inspecție fiscală au precizat că au înaintat rezultatele inspecției fiscale Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția de

Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism, iar prin adresa nr. .X./22.12.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A-SLP 2723/23.12.2015, organele de inspecție fiscală au transmis informațiile comunicate de organele de cercetare penală prin adresa nr. .X./2013 din data de 21.12.2015 din care reiese că în dosarul penal nr. .X./2013, având ca obiect și Contractul de asigurare grup nr..X./02.10.2008 încheiat de S.C. .X. SRL cu .X., cu adresa nr.A-SLP 2569/15.12.2015, a fost începută urmărirea penală și s-a pus în mișcare acțiunea penală față de administratorul societății, sub aspectul săvârșirii infracțiunilor prevăzute de art. 9 alin. 1 lit.a) și alin. 3 din Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare și de art. 35 alin. 1 și art. 367 alin. 1 Cod penal, având în vedere că a fost cauzat bugetului de stat și bugetelor speciale un prejudiciu în sumă totală de .X. lei, reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, contribuții soaciale și impozit pe profit.

În drept, potrivit prevederilor art.214 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

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

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă”.

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./25.09.2015, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-.X./25.09.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, contestate și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că în urma verificărilor în speță se pune problema realității operațiunilor desfășurate între SC .X. SRL și .X., respectiv dacă prin încheierea acestui contract s-au creat avantaje bănești în favoarea angajaților cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat de natura impozitului pe veniturile din salarii sau asimilate salariilor și contribuțiilor sociale.

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care *“constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să conștie, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”*, astfel cum se precizează în considerentele Decizia nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că scopul încheierii contractului de asigurări a fost eludarea legii, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

Prin Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22, alin.(1) din Codul de Procedură Penală, devenit art.28 alin.(1) din Legea 135/2010 privind Codul de Procedura Penală, potrivit cărora *„hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o”*.

Totodată, se reține că prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că *„în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”*.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul având în vedere că potrivit adresei nr. .X./23.12.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A-SLP 2721/23.12.2015, organele de inspecție fiscală reiese că rezultatele inspecției fiscale au fost transmise Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism.

De asemenea, potrivit adresei nr. ..X./22.12.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A-SLP 2723/23.12.2015, Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism efectuează cercetări în dosarul penal nr. .X./2013, având ca obiect și Contractul de asigurare grup nr..X./02.10.2008 încheiat de S.C. .X. SRL cu .X., fiind începută urmărirea penală și pusă în mișcare acțiunea penală față de administratorul societății, sub aspectul săvârșirii infracțiunilor prevăzute de art. 9 alin. 1 lit.a) și alin. 3 din Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare și de art. 35 alin. 1 și art. 367 alin. 1 Cod penal, având în vedere că a fost cauzat bugetului de stat și bugetelor speciale un prejudiciu în sumă totală de .X. lei, reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, contribuții soaciale și impozit pe profit, ce fac obiectul Deciziei de impunere nr.F-.X./25.09.2015, cât și al contestației societății formulată împotriva acesteia.

De asemenea, se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.

A proceda altfel, per a contrario, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.108 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.

Totodată, potrivit Sentinței civile nr.413/CA pronunțată de Curtea de Apel Constanța – Secția comercială, maritimă și fluvială, contencios administrativ și fiscal în dosarul nr. 1239/36/2010, **„la efectuarea de cercetări penale în legătură cu activitatea unei societăți comerciale și a celor cu care aceasta a avut raporturi comerciale, cercetări care justifică măsura suspendării**

contestației, este lipsit de relevanță cine a sesizat organele penale, interesând existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, cu înrăurire hotărâtoare asupra soluției”.

Având în vedere cele de mai sus, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, până la finalizarea laturii penale se va suspenda soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: “(3) *Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.*”

De asemenea, pct.10.1 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, statuează că:

“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art.213 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la finalizarea laturii penale, **se va suspenda soluționarea contestației** formulate de .X. SRL împotriva Deciziei impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./25.09.2015, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru suma de **.X. lei, reprezentând:**

- .X. lei contribuție de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei contribuție individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuție de asigurări pentru accidente de muncă și boli

- profesionale datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
 - .X. lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
 - .X. lei contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
 - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
 - .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
 - .X. lei contribuție individuală de asigurări sociale la fondul de șomaj reținută de la angajat;
 - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj reținută de la angajat;
 - .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj reținută de la angajat;
 - .X. lei contribuție angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
 - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
 - .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
 - .X. lei contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
 - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
 - .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
 - .X. lei contribuție pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
 - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
 - .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
 - .X. lei contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
 - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
 - .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
 - .X. lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
 - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
 - .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor.

procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că reincadrarea tranzacțiilor cu primele de asigurare platite salariaților ca fiind venituri de natura salarială care a condus la stabilirea impozitului pe veniturile de natură salarială sau asimilate salariilor și contribuțiilor sociale a avut influență asupra impozitului pe profit declarat de societate, respectiv a condus la majorarea cheltuielilor nedeductibile de protocol și sponsorizare aferente perioadei 2010 – 2012 și respectiv la diminuarea impozitului pe profit declarat de societate în perioada 2010 - 2013, iar soluția ce se va pronunța cu privire la impozitului pe veniturile de natură salarială sau asimilate salariilor va influența și soluția în ceea ce privește impozitul pe profit, organul de soluționare a contestației **va suspenda soluționarea contestației** formulate de .X. SRL împotriva Deciziei impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./25.09.2015, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. și pentru impozitul pe profit în sumă de (- .X.) lei impozit pe profit [.X. lei (2010) + .X. lei (2011) + .X. lei (2012) + .X. lei (2013)] și pentru suma de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit și .X. lei, reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, întrucât organele de inspecție fiscală au calculat TVA colectată în suma de .X. lei pentru perioada 2010-2012 aferentă depășirii cheltuielilor de protocol în suma de .X. lei ca urmare a reconsiderării cheltuielilor cu primele de asigurare ca și cheltuieli de natura salarială, iar soluția ce se va pronunța cu privire la impozitului pe veniturile de natură salarială sau asimilate salariilor va influența și soluția în ceea ce privește TVA colectată, organul de soluționare a contestației **va suspenda soluționarea contestației** formulate de .X. SRL împotriva Deciziei impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./25.09.2015, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. și pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei taxă pe valoarea adăugată;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

4. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent facturilor de achiziții în suma de .X. lei de la .X. SRL, înregistrat eronat în contul

628 in loc de contul 623, sumă ce a fost inclusă de organele de inspecție fiscală ca și cheltuiela nedeductibilă în profitul impozabil pe anul 2011, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care societatea contestatoare nu aduce nici argumente și nu invocă temeuri de drept în susținerea propriei cauze.

În fapt, întrucât S.C. .X. S.R.L. a înregistrat eronat în contul 628 în loc de contul 623 facturile de achiziții în suma de .X. lei de la .X. SRL, organele de inspecție fiscală au tratat aceste cheltuieli ca și cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit aferent anului 2011.

Deși, societatea contestă cuantumul total al obligațiilor fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr. F_.X./25.09.2015, nu înțelege să aducă argumente și să invoce temeuri de drept pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care prevăd :

“ *Contestația se formulează în scris și va cuprinde :*

c) motivele de fapt și de drept ,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora:

“*Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării*”,

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora:

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

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„*(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.*”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o

dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art.65, alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că deși S.C. .X. S.R.L. contestă contestă cuantumul total al obligațiilor fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr. F_.X./25.09.2015, nu înțelege să aducă argumente și să invoce temeuri de drept în susținerea propriei cauze pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei**.

Pe cale de consecință, cu privire la acest capăt de cerere, având în vedere faptul că S.C. .X. S.R.L. nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată, se va respinge contestația ca nemotivată, în temeiul art. 216 alin. (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.(b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă ca nemotivată și pentru accesoriile în sumă de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

5. Referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției nr..X./25.09.2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu se referă la diminuarea pierderii fiscale.

În fapt, prin Dispoziția privind măsuri stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./25.089.2015, comunicată contribuabilului, s-a dispus societății verificate să înregistreze în contabilitate constatările din Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./25.09.2015.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.205 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează :

“Art.205 (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.[...].”

coroborate cu prevederile art.206 alin.(2) din același act normativ, potrivit cărora:

“Art.206 [...] (2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

De asemenea, art.209 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data înregistrării contestației, reglementează competența de soluționare a contestațiilor, respectiv: *“Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare [...].”*

Se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și structurile regionale de soluționare a contestațiilor, au competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare.

Astfel, din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că în perioada supusă inspecției fiscale organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit, TVA, impozit pe veniturile din salarii sau asimilate salariilor, contribuții sociale suplimentare pe perioada 2008 – 2014 și accesorii aferente fapt pentru care a fost emisă decizia de impunere contestată.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./25.09.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, nu s-a stabilit în sarcina SC .X. SRL diminuarea pierderii fiscale, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziția de măsuri în cauză, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art.209 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“ART.209 (2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Conform pct.1 din Anexa nr.2 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, *“Formularul Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite.”*

Totodată, pct.5.3 din Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr.450/2013, prevede că:

“5.3. Prin alte acte administrative fiscale prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.”

Potrivit documentelor aflate la dosarul cauzei, Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a emis în soluționarea acestui capăt de cerere Decizia nr. .X./10.11.2015.

Pentru cele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, se,

D E C I D E

1. Suspendarea soluționării contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./25.09.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma de **.X. lei, reprezentând:**

(- .X.) lei impozit pe profit;

- .X. lei taxă pe valoarea adăugată;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei contribuție de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei contribuție individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuție de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- .X. lei contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
- .X. lei contribuție individuală de asigurări sociale la fondul de șomaj reținută de la angajat;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj reținută de la angajat;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj reținută de la angajat;

- .X. lei contribuție angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei contribuție pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor.

până la soluționarea laturii penale, procedura administrativă urmând a fi reluată la data la care contestatarul sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative prezentate în motivarea prezentei decizii.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./25.09.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma de **.X. lei, reprezentând:**

- .X. lei – TVA stabilită suplimentar de plată;
- .X. – majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei – penalități de întârziere aferente TVA;
- .X. lei – impozit pe profit stabilit suplimentar de plată;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./25.09.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei – impozit pe profit stabilit suplimentar de plată;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

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

**DIRECTOR GENERAL,
.X.**