



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**

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. 215 / 09.07.2015  
privind soluționarea contestației depusă de  
S.C. .X. S.R.L.  
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din  
cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr. A\_SLP .X./14.01.2015**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr. .X. /09.01.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A\_SLP-.X./14.01.2015, cu privire la contestația formulată de **S.C. .X. S.R.L.**, cu sediul în X.

**S.C. .X. S.R.L.** contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-CJ .X./21.11.2014, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. , în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F- CJ .X./21.11.2014, respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - TVA;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente TVA;
- .X. lei - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei - 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 - contribuția individuală de asigurări sociale reținute de la asigurați;

.X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținute de la asigurați;

.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținute de la asigurați;

.X. lei - contribuția de asigurări pentru accidente de munca și boli profesionale datorate de angajator;

.X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru accidente de munca și boli profesionale datorate de angajator;

.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru accidente de munca și boli profesionale datorate de angajator;

.X. lei - contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;

.X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;

.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;

.X. lei - contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;

.X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;

.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;

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

.X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;

.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;

.X. lei - contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;

.X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;

.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;

.X. lei - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;

.X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;

.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;

.X. lei - contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;

.X. lei - 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 - impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;

.X. lei - 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.

Față de data comunicării Deciziei privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-CJ .X./21.11.2014, respectiv **27.11.2014**, potrivit confirmării de primire, anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv în data de **19.12.2014**, data ștampilei registraturii Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. .X., aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. c) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data formulării contestației **S.C. .X. S.R.L.** făcând parte din categoria marilor contribuabili, figurând la poziția nr. X din Anexa nr. 1 la O.P.A.N.A.F. nr. 3749/2013 pentru aprobarea Listei marilor contribuabili, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. .X. S.R.L.**

**I.** Prin contestația formulată împotriva Deciziei privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-CJ .X./21.11.2014, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F- CJ .X./21.11.2014, **S.C. .X. S.R.L.** solicită anularea în parte a actului administrativ fiscal respectiv pentru suma de **.X. lei** (.X. lei – obligații fiscale principale + .X. lei – accesorii aferente), aducând în susținere următoarele argumente:

## IMPOZITUL PE PROFIT

Din cuantumul diferentelor stabilite suplimentar la cheltuielile nedeductibile in suma totala de .X. lei, care au generat impozit pe profit suplimentar in suma totala de .X. lei pentru perioada 01.01.2008-31.12.2013, SC .X. SRL contesta partial cheltuieli nedeductibile in suma de .X. lei si impozit pe profit in suma de .X. lei, astfel:

Din suma de .X. lei reprezentând cheltuieli înregistrate în anul 2008 în contul 625 - „Cheltuieli de deplasare” și deduse de societate, considerate nedeductibile de organele de inspecție fiscală, societatea contestă suma de **.X. lei**, reprezentând cheltuieli cu deplasarea unui număr de x (patru) salariați la .X. – Spania (contravaloarea biletelor de avion și a cazării celor x salariați), deplasarea fiind efectuată în scopul participării la târgul .X. 2008, pentru întâlnirea cu potențiali furnizori de gresie necesară la imobilul .X.. Societatea precizează că, urmare participării la acest eveniment, în luna mai 2009 a achiziționat gresie de la furnizorul .X., furnizor contactat la evenimentul din .X., în scopul susținerii necesității efectuării acestei cheltuieli și a faptului că a fost efectuată în scopul obținerii de venituri impozabile, societatea atașând la contestație factura de achiziție gresie Invoice .X./05.05.2009, documentul „Albaran” nr. .X./05.05.2009 și CMR aferent, precum și dovada desfășurării evenimentului din .X..

Societatea contestă de asemenea suma de **.X. lei** (.X. lei în anul 2008 + .X. lei în anul 2009 + .X. lei în anul 2010 + .X. lei în anul 2011 + .X. lei în anul 2012 + .X. în anul 2013) reprezentând cheltuieli înregistrate în contul 6811 - „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea mijloacelor fixe” și deduse de societate, considerate nedeductibile de organele de inspecție fiscală, reprezentând cheltuiela cu amortizarea a două motociclete (numite astfel de organele de inspecție fiscală), societatea susținând că sunt de fapt ATV-uri utilizate la acțiunile de deszăpezire, prin aplicarea unor lame special concepute în acest scop, deszăpezire efectuată în incinta sediului societății pentru a asigura accesul cisternelor de transport bitum și utilizate ca suport al activității economice a societății.

Societatea contestă suma de **.X. lei** (.X. lei în anul 2009 + .X. lei în anul 2010 + .X. lei în anul 2011) reprezentand cheltuieli inregistrate in contul 628 „Cheltuieli cu prestari de servicii” in baza facturilor emise de SC .X. SRL si SC .X. SRL, pentru care societatea mentioneaza faptul ca legislatia fiscala nu prevede un grad de complexitate pe care trebuie sa-l indeplineasca devizele justificative, aceste servicii suport nu sunt aducatoare de venituri, ci prin natura lor sunt sustinatoare ale activitatii de baza a societății și prin urmare sunt deductibile. Devizele anexate facturilor emise de catre cei doi prestatori

de servicii sunt sustinute de alte documente justificative de tipul rapoartelor de lucru, studiilor, etc.

Societatea susține că, în fapt, SC .X. SRL a prestat în beneficiul său servicii de consultanță contabilă și economico-financiară, prestare care este dovedită prin rapoartele/situațiile/notele periodice, inclusiv documentație întocmită în scopul obținerii de credite, toate acestea întocmite pentru managementul societății de către reprezentantul prestatorului, iar SC .X. SRL a prestat în beneficiul său servicii de realizare de studii de marketing și de piață, întâlniri cu potențiali clienți, asistență tehnică în negocierea contractelor comerciale ale societății.

Societatea contestă suma de **.X. lei**, reprezentand cheltuieli inregistrate în anul 2011 in contul 628 „Cheltuieli cu prestari de servicii” in baza facturii nr. .X./18.08.2011 emisa de SC .X. SRL, concretizate prin intocmirea unui studiu de fezabilitate a pietei de retail din .X. in beneficiul societății, stabilite ca nedeductibile de organele de inspecție fiscală.

Societatea precizeaza ca prestatorul de servicii a recomandat ca se poate demara un astfel de proiect dupa ce se asigura de intrarea unui retailer de produse alimentare in proiect, lucru care ar fi dificil de realizat deoarece in vecinatatea locatiei respective exista un magazin .X. si unul X, motiv pentru care o asemenea investitie presupune riscuri mari, precum si eforturi financiare sustinute de SC .X. SRL, care la momentul respectiv nu dispunea de surse financiare, managementul societatii luând decizia de a renunta la acest proiect in baza unei decizii a asociatului unic.

Societatea invocă aplicabilitatea în speță a prevederilor art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 45 alin. (6) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea contestă suma de **.X. lei**, reprezentand cheltuieli cu prestari de servicii de consultanta in strategie, design si management de brand inregistrate în anul 2012 in contul 628 „Cheltuieli cu prestari de servicii”, in baza facturilor emise de SC .X. SRL, pentru dezvoltarea unui brand care sa devina o necesitate in conditiile in care societatea doreste sa devina competitiva si sa-si intareasca pozitia pe piața, cheltuieli stabilite ca nedeductibile de organele de inspecție fiscală. Societatea susține că, cresterea credibilitatii brandului, de fapt a fondului comercial (numele companiei, sloganul, simbolul) nu se poate realiza fara o investitie, rezultatul acesteia producand efecte in timp. Societatea opineaza ca, contravaloarea serviciilor de consultanta in strategie, desing si management brand au fost corect evidentiate contabil in contul 628 „Cheltuieli cu prestari de servicii”, in

fapt acestea reprezentand parte a fondului comercial creat intern de societate (deci nereprezentand imobilizari), fiind considerate cheltuieli deductibile la calculul rezultatului fiscal al perioadei și invocă aplicabilitatea în speță a prevederilor pct. 74 și 83 (3) din OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Din suma de .X. lei, reprezentand cheltuieli de cazare inregistrate în anul 2012 in contul 625 "Cheltuieli de deplasare" și deduse de societate, considerate nedeductibile de organele de inspecție fiscală, societatea contestă suma de .X. lei reprezentand cheltuieli de cazare inregistrate in contul 625 "Cheltuieli de deplasare", in baza facturii nr. .X./03.04.2012, emisa de SC .X. SRL, pentru X persoane angajati ai prestatorului SC .X. SRL, pentru care societatea s-a obligat conform contractului de prestari servicii nr. AP.X./12.03.2012 sa asigure pentru stafful prestatorului cazare completa. Cheltuiala cu cazarea personalului prestatorului, susține societatea, atat timp cat este reglementata contractual, este o cheltuiala deductibila la calculul rezultatului fiscal al perioadei si nu trebuie sa fie justificata prin ordin de deplasare.

Din suma de .X. lei reprezentând cheltuieli înregistrate în anul 2012 în contul 6811 - „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea mijloacelor fixe” și deduse de societate, considerate nedeductibile de organele de inspecție fiscală, societatea contestă:

- suma de .X. lei, reprezentând amortizare imobil situat în .X., str. X;
- suma de .X. lei, reprezentând cheltuiala cu amortizarea unei motociclete.

Suma de .X. lei reprezentand cheltuieli cu amortizarea imobilului situat in loc.X, au fost considerate cheltuieli deductibile de catre societate, deoarece este utilizat drept spatiu de depozitare pentru arhiva proprie (Decizia asociatului unic nr. X/24.08.2012), fapt sustinut si prin nota explicativa (anexa nr. X la RIF) si declarat la Registrul Comertului ca punct de lucru, fapt demonstrat prin Certificatul de inregistrare mentiuni pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala.

Societatea contestă suma de .X. lei, ce reprezinta cheltuieli cu impozitul pe cladire si teren inregistrate în anul 2013 in contul 635 "Cheltuieli cu impozite si taxe" si considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, deoarece este utilizat drept spatiu de depozitare pentru arhiva proprie fapt sustinut si prin nota explicativa (anexa nr. X la RIF) si declarat la Registrul Comertului ca punct de lucru, fapt demonstrat prin Certificatul de inregistrare mentiuni pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de **.X. lei**, reprezentând cheltuieli cu impozitul pe clădire și teren situat în loc. .X., str. .X., este nedeductibilă la calculul profitului impozabil întrucât imobilul respectiv nu este folosit de societate în scop economic.

Din suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli înregistrate în anul 2013 de societate în contul 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea mijloacelor fixe”, stabilite nedeductibile de către organele de inspecție fiscală, societatea contestă suma de **.X. lei**, reprezentând cheltuieli cu amortizarea imobilului situat în loc. .X., str. X, considerate cheltuieli deductibile de către societate, deoarece este utilizat drept spațiu de depozitare pentru arhiva proprie fapt susținut și prin nota explicativă (anexa nr. X la RIF) și declarat la Registrul Comerțului ca punct de lucru, fapt demonstrat prin Certificatul de înregistrare menționat pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

Societatea contestă suma de **.X. lei**, reprezentând cheltuieli cu donații efectuate în anul 2013, considerate deductibile de societate, conform contractului de donație încheiat în data de 21.12.2013 cu .X. (.X.) - Filiala .X., contract care poate fi calificat drept contract de sponsorizare, întrucât din conținutul lui rezultă că îndeplinește elementele constitutive ale unui contract de sponsorizare, fiind o persoană juridică fără scop lucrativ, care desfășoară în România activități în domeniile: umanitar, social, educativ, economic, cheltuieli ce au fost stabilite nedeductibile de organele de inspecție fiscală.

Referitor la recalcularea impozitului pe profit pe perioada 01.01.2011-31.12.2013, datorită reconsiderării activităților prestate de întreprinderile individuale ca activități dependente, societatea consideră că, contribuțiile sociale datorate de angajator reprezintă cheltuieli deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit și solicită recalcularea impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2011-31.12.2013.

## TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

Din cuantumul diferentelor stabilite suplimentar la taxa pe valoarea adăugată în suma totală de .X. lei pentru perioada 01.12.2008-31.12.2013, SC .X. SRL contestă suma de .X. lei, diferențele contestate fiind prezentate astfel:

Societatea contestă suma de **.X. lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă aferentă achizițiilor de servicii facturate de SC .X. SRL (servicii de consultanță contabilă și economico-financiară) și SC .X. SRL (servicii de realizare de studii de marketing și de piață), pentru care

societatea considera ca are anexate documente justificative de tipul rapoarte de lucru, studii, care sa justifice deductibilitatea TVA, pentru care însă, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere.

Societatea contestă suma de **.X. lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusa în baza facturii nr. .X./18.08.2011, aferenta achizițiilor de servicii facturate de SC .X. SRL, concretizate prin întocmirea unui studiu de fezabilitate a pietei de retail din .X. în beneficiul societății, pentru care societatea considera ca are drept de deducere a TVA. Societatea susține că, în cazul imobilizărilor în curs de execuție care nu se mai finalizează, în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții, fiind scoase din evidența pe seama conturilor de cheltuieli, persoana impozabilă își poate păstra dreptul de deducere exercitat în baza art. 145, alin. (2) lit. a) din Codul Fiscal, având în vedere și faptul că managementul societății a renunțat la implementarea proiectului pentru care au fost prestate serviciile în cauză și consideră că sunt aplicabile prevederile pct. 45, alin. (6) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea contestă suma de **.X. lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusa aferenta achizițiilor de servicii facturate de SC .X. SRL, pentru care societatea considera ca are drept de deducere a TVA, deoarece existența unui brand sau a unei mărci este o condiție obligatorie de dezvoltare a unei afaceri. Prin urmare, dezvoltarea unui brand devine o necesitate în condițiile în care societatea dorește să devină competitivă și să-și întărească poziția pe piață. De asemenea în ceea ce privește dovedirea creșterii credibilității brandului, de fapt a fondului comercial, aceasta nu se poate realiza fără o investiție, rezultatul acestei investiții producând efecte în timp.

Societatea contestă suma de **.X. lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusa aferenta achizițiilor de servicii de cazare la un hotel din .X., pentru care societatea considera ca are drept de deducere a TVA deoarece serviciile de cazare pentru cele X persoane din personalul prestatorului s-au efectuat în baza contractului de prestări de servicii încheiat cu SC .X. SRL. Societatea consideră că, cheltuiala cu cazarea personalului prestator este o cheltuiala deductibilă la calculul rezultatului fiscal al perioadei și nu trebuie să fie justificată prin ordin de deplasare, iar TVA aferentă este deductibilă.

**IMPOZITUL PE VENITURILE DIN SALARII ȘI ASIMILATE SALARIILOR  
ȘI CONTRIBUȚIILE SOCIALE AFERENTE**



Din cuantumul diferentelor stabilite suplimentar la impozitul pe venitul din salarii si asimilate salariilor in suma totala de .X. lei pentru perioada 01.12.2008-31.12.2013, SC .X. SRL contesta suma de **.X. lei**, iar din cuantumul diferentelor stabilite suplimentar la contributiile sociale aferente in suma totala de .X. lei, SC .X. SRL contesta suma de **.X. lei**.

Sumele contestate de petenta se refera la obligatiile stabilite suplimentar privind impozitul pe venitul din salarii si asimilate salariilor si contributiile sociale aferente pentru cei trei angajati ai societății: .X., care au calitatea de salariat cu contracte individuale de munca si calitatea de prestatori de servicii prin intermediul intreprinderilor individuale.

I.I. .X.

.X. este angajat cu contract individual de muncă la SC .X. SRL încă din 06.01.2001, în funcția de director comercial. Din fișa postului, salariatul .X. are atribuții aferente funcției de director comercial, în principal legate de procesul de producție și de asigurarea bunului flux al acestuia atât din punct de vedere al costurilor cât și al personalului implicat în producție.

În perioada 14.01.2011 – 31.12.2013, I.I. .X. a prestat servicii care au constat în gestiunea activității de transport, consultanță tehnică acordată managementului societății, facturând acesteia suma de .X. lei. Obiectul de activitate al I.I. .X. conform contractului de prestări servicii îl constituie activități de inginerie și consultanță tehnică legate de acestea.

Societatea susține că, activitatea de consultanță tehnică legată de activitatea de transport (conform devizelor anexate facturilor) nu se suprapune cu sarcinile și responsabilitățile înscrise în fișa postului, astfel că, SC .X. SRL a suportat în interesul desfășurării activității, cheltuieli de deplasare precum și indemnizație de concediu, aceste cheltuieli fiind aferente contractului individual de muncă încheiat cu salariatul .X., conform prevederilor art. 144 din Codul muncii și art. 44 din HG nr. 1860/2006 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului.

I.I. .X.

.X. este angajat cu contract individual de muncă la SC .X. SRL încă din 11.02.2010, în funcția de Coordonator transport.

În perioada 11.02.2011 – 31.12.2013, I.I. .X. a prestat servicii care au constat în gestiunea activității de întreținere și reparații mijloace de transport, facturând acesteia suma de .X. lei.

Societatea precizează că, relația de subordonare cu plătitorul de venit se datorează faptului că .X. este salariat al SC .X. SRL și nu relației comerciale între I.I. .X. și beneficiarul serviciilor prestate SC .X. SRL.

Din fișa de post rezultă că salariatul .X. are atribuții specifice funcției de Coordonator transport, respectiv repartizarea parcului de mașini pe utilizatori, întocmirea situației stării parcului de autovehicule, verificarea și înscrierea în foaia de parcurs dacă mașinile corespund din punct de vedere tehnic pentru a pleca în cursă.

Obiectul de activitate al I.I. .X. conform contractului de prestări servicii îl constituie activități de întreținere și reparații mijloace de transport, astfel că, societatea susține că, activitatea de întreținere și reparații mijloace de transport (conform devizelor anexate facturilor) nu se suprapune cu sarcinile și responsabilitățile înscrise în fișa postului.

I.I. .X.

.X. este angajată cu contract individual de muncă la SC .X. SRL încă din 24.07.2003, în funcția de contabil.

În perioada 05.05.2011 – 31.12.2013, I.I. .X. a prestat servicii care au constat în prelucrarea datelor și administrarea paginilor web pentru societate, facturând acesteia suma de .X. lei.

Din fișa de post rezultă că salariată .X. are atribuții specifice funcției de contabil, respectiv verificarea corectitudinii documentelor și introducerea datelor în programul informatic, întocmirea situațiilor operative, instruirea personalului nou angajat în gestiunea bunurilor și în folosirea programului informatic de gestiune.

I.I. .X. avea în obiectul de activitate codul CAEN 6311 – Prelucrarea datelor, administrarea paginilor de web și activități conexe și presta la SC .X. SRL servicii de prelucrare a datelor și administrarea paginilor web, conform Notelor explicative CAEN Revizuit 2 – emis de Institutul Național de Statistică.

Societatea susține că, activitatea I.I. .X. nu este similară cu activitățile prestate de către contabil, ci sunt diferite, activitățile unde furnizorul folosește computerul doar ca instrument de lucru fiind clasificate potrivit naturii serviciilor furnizate și fiind excluse din codul CAEN 6311. Pentru activitățile de contabilitate, persoana angajată în funcția de contabil utilizează computerul numai ca instrument de lucru, acesta fiind o unealtă în realizarea activității de contabilitate a societății.

Societatea menționează că a încheiat contracte individuale de muncă cu cele trei persoane și contracte de prestări servicii cu cele trei întreprinderi individuale I.I. .X., I.I. .X., I.I. .X., cele două părți care au încheiat contracte

sunt egale din punct de vedere juridic si nu exista nici o relatie de subordonare, organele de control nu au identificat o organigrama a societatii in care sa fie inserate functii aferente activitatilor prestate de intreprinderile individuale si nu s-a identificat existenta unor cheltuieli cu concediul de odihna al prestatorului, indemnizatie de incapacitate temporara de munca si alte asemenea cheltuieli care sunt specifice raporturilor de munca in beneficiul intreprinderilor individuale.

Pe cale de consecință, pentru motivele mai sus arătate, societatea susține că, în mod eronat, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina sa impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, pentru cele trei întreprinderi individuale I.I. .X., I.I. .X., I.I. .X., precum și contribuțiile sociale aferente acestor impozite.

În ceea ce privește accesoriile (majorări de întârziere și penalități de întârziere) aferente impozitului pe profit, TVA și impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuțiile sociale aferente, stabilite suplimentar în sarcina SC .X. SRL, societatea consideră că, întrucât nu datorează obligațiile fiscale principale mai sus enunțate, în temeiul principiului de drept **accessorium sequitur principale**, nu datorează nici accesoriile aferente stabilite de organele de inspecție fiscală.

Față de argumentele expuse mai sus, societatea solicită:

- Admiterea contestației;
- Anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-CJ .X./21.11.2014, respectiv suma de **.X. lei**;
- Anularea parțială a Raportului de inspecție fiscală nr. F- CJ .X./21.11.2014;
- Anularea bazei impozabile stabilite suplimentar;
- Anularea creanțelor bugetare constând în accesorii aferente sumelor contestate, în cuantum total de **.X. lei**.

**II.** Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-CJ .X./21.11.2014, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. , în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F- CJ .X./21.11.2014, au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în cuantum de **.X. lei**, reprezentând: impozit pe profit, TVA, impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, contribuții sociale și accesorii aferente, din care SC .X. SRL contestă suma de **.X. lei**, alcătuită din .X. lei - obligații fiscale principale și .X. lei - accesorii aferente obligațiilor fiscale principale.

## **IMPOZIT PE PROFIT**

**Perioada verificata: 01.01.2008 - 31.12.2013**

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

Organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile in suma de **.X. lei**, reprezentand cheltuieli de deplasare inregistrate de agentul economic in contul 625 „Cheltuieli de deplasare in tara si strainatate”, cheltuieli care nu au fost justificate cu documente (ordine de deplasare), din care sa reiasa persoanele trimise in delegatie, precum si scopul deplasarii (in interes personal sau de serviciu). Societatea a prezentat facturile nr. **.X./29.04.2008 (.X. lei)**, nr. **.X./10.05.2008 (.X. lei)** si nr. **.X./03.05.2008 (1.400 lei)**, pentru care agentul economic face mentiunea ca aceste cheltuieli au fost efectuate de catre X salariatii in scopul participarii la **.X.**, la targul **.X. 2008** pentru intalnirea cu potentiali furnizori de gresie necesara la imobilul **.X.**

Din analiza facturilor nu rezulta numele persoanelor care s-au deplasat la **.X.** si calitatea acestora (daca erau salariate), nu s-au prezentat ordine de deplasare pentru a fi justificata deplasarea acestora in interes de serviciu din care sa reiasa persoanele trimise in delegatie si scopul deplasarii (in interes personal sau de serviciu) asa cum prevede HG nr. 1860/2006, art. 26, alin. (1).

Organele de inspecție fiscală au constatat că agentul economic nu are drept de deducere a cheltuielilor de cazare, asa cum prevede art. 21, alin. (4), lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare si nu justifica necesitatea efectuării acestor cheltuieli in scopuri realizarii de venituri impozabile, asa cum prevede art. 21, alin. (1) din același act normativ.

Organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile in suma de **.X. lei** (**.X. lei** în anul 2008 + **.X. lei** în anul 2009 + **.X. lei** în anul 2010 + **.X. lei** în anul 2011 + **.X. lei** în anul 2012 + **.X.** în anul 2013), reprezentand cheltuieli privind amortizarea mijloacelor fixe (moara, utilaje aferente și două motociclete, dintre care o motocicletă achiziționată în anul 2007 și una achiziționată în luna februarie 2008), inregistrate de agentul economic in contul 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea mijloacelor fixe”, reprezentand cheltuiala cu amortizarea a doua motociclete, pentru care agentul economic face mentiunea ca sunt „ATV-uri” care au fost utilizate la actiunile de deszapezire din incinta sediului societatii, prin aplicarea unor lame special concepute in acest scop.

Organele de inspectie fiscala au constatat că mijloacele fixe respective nu sunt folosite de agentul economic in scopul realizarii de venituri impozabile (nu sunt utilizate în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii) si nu indeplinesc cumulativ conditiile prevăzute de lege, nefiind respectate prevederile art. 21, alin. (1) și art. 24 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat suma de **.X. lei** (.X. lei în anul 2009 + .X. lei în anul 2010 + .X. lei în anul 2011) reprezentand cheltuieli inregistrate in contul 628 „Cheltuieli cu prestari de servicii”, in baza facturilor emise de SC .X. SRL si de SC .X. SRL.

Serviciile facturate de către SC .X. SRL au avut la bază contractul nr. .X./01.06.2009 având ca obiect prestarea de servicii de consultanță contabilă și economico-financiară, iar serviciile facturate de către SC .X. SRL au avut la bază contractul nr. .X./06.07.2009 având ca obiect prestarea de servicii de consultanță în afaceri.

Echipa de inspectie fiscala a constatat ca din continutul contractelor rezulta ca serviciile in cauza sunt descrise sumar, nu definesc concret natura prestatiilor contractate si efectuate, cuantificarea acestora pe anumite perioade de timp, termenele la care se realizeaza rezultatele si eficienta serviciilor prestate, si daca au fost recuperate prin pret de la clienti, generand astfel operatiuni impozabile.

Prestatorii factureaza lunar contravaloarea serviciilor, care nu au la baza decat un deviz pentru prestari de servicii care cuprinde o simpla enumerare de servicii, care se repeta in fiecare deviz anexat la facturi.

Organele de inspecție fiscală mentionează faptul ca devizele anexate la facturi cuprind o simpla enumerare de servicii si au un grad ridicat de generalitate, fără a detalia mai concret natura serviciilor prestate, pentru a se putea verifica dacă au fost efectuate în scopul realizării de venituri, motiv pentru care au stabilit ca societatea nu respecta prevederile art. 21, alin.(4) lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 48 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au constatat suma de **.X. lei** reprezentand cheltuieli inregistrate în anul 2011 in contul 628 „Cheltuieli cu prestari de servicii”, in baza facturii nr. .X./18.08.2011 emise de SC .X. SRL.

Serviciile facturate de către SC .X. SRL au avut la bază contractul de prestări servicii nr. .X./31.05.2011, având ca obiect intocmirea unui studiu de fezabilitate a pietei de retail din .X. in beneficiul societatii.

Echipele de inspecție fiscală au constatat că aceste servicii ar fi urmat să stea la baza deschiderii unui spațiu comercial de tip mall, dar nu au constatat nicio materializare concretă, faptică, a acestor servicii care au format obiectul contractului mai sus menționat, astfel încât a stabilit că nu a fost dovedită cu documente justificative necesitatea efectuării acestor cheltuieli în scopul realizării de venituri impozabile, motiv pentru care s-a stabilit că societatea nu a respectat prevederile art. 21, alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au constatat suma de **.X. lei** reprezentând cheltuieli cu prestări de servicii de consultanță în strategie, design și management de brand înregistrate în anul 2012 în contul 628 „Cheltuieli cu prestări de servicii”, în baza a X facturi emise de SC .X. SRL.

Serviciile facturate de către SC .X. SRL au avut la bază contractul de prestări servicii nr. CON2012-10/15.10.2012, având ca obiect prestarea de servicii de consultanță în strategie, design și management de brand.

Echipele de inspecție fiscală au constatat că aceste servicii ar fi urmat să conducă la dezvoltarea unei linii strategice a mărcii prin raportare la sigla companiei, dar nu au constatat nicio modificare în ceea ce privește dezvoltarea brandului, iar obiectul contractului nu a contribuit la creșterea credibilității brandului pe piața produsului și în consecință nici veniturile societății nu au suferit modificări favorabile. Mai mult, echipa de inspecție fiscală consideră că existența unui contract sau a unor situații nu implică *per se* (în sine) și necesitatea efectuării cheltuielilor aferente prin specificul activității desfășurate, ci agentul economic are îndatorirea de a dovedi acest aspect care nu poate fi dedus din simpla încheiere a raportului juridic. În speță, cu toate că există un contract, agentul economic nu a justificat necesitatea prestării acestor servicii în scopul activității desfășurate, astfel încât organele de inspecție fiscală au stabilit că respectivele cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, societatea nerespectând prevederile art. 21, alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în suma de **.X. lei**, reprezentând cheltuieli de cazare la hoteluri din țară și străinătate, înregistrate în anul 2012 de agentul economic în contul 625 „Cheltuieli de deplasare în țară și străinătate”, cheltuieli care nu au fost justificate cu documente (ordine de deplasare), din care să reiasă persoanele trimise în

delegatie, precum si scopul deplasarii (in interes personal sau de serviciu), reprezentând valoarea facturii nr. .X./03.04.2012, emisa de SC .X. SRL, pentru X persoane angajati ai prestatorului SC .X. SRL, pentru care societatea s-a obligat conform contractului de prestari servicii nr. AP.X./12.03.2012 sa asigure pentru stafful prestatorului cazare completa.

Din analiza facturii de mai sus, nu rezulta numele persoanelor trimise în delegație si calitatea acestora (daca erau salariate), nu s-au prezentat ordine de deplasare pentru a fi justificata deplasarea acestora in interes de serviciu din care sa reiasa persoanele trimise in delegatie si scopul deplasarii (in interes personal sau de serviciu) asa cum prevede HG nr. 1860/2006, art. 26, alin. (1).

Organele de inspecție fiscală au constatat că agentul economic nu are drept de deducere a cheltuielilor de cazare, asa cum prevede art. 21, alin. (4), lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare si nu justifica necesitatea efectuării acestor cheltuieli in scopuri realizarii de venituri impozabile, asa cum prevede art. 21, alin. (1) din același act normativ.

Organele de inspecție fiscală au stabilit în anul 2013, cheltuieli nedeductibile in suma de **.X. lei**, reprezentand cheltuieli cu impozitul pe clădire și teren înregistrate de agentul economic in contul 635 „Cheltuieli cu impozite și taxe”.

În luna august 2012, societatea a achiziționat în baza facturii nr. .X./10.08.2012, un imobil în valoare de .X. lei și teren aferent în valoare de .X. lei, situate în loc. .X., str.X.

Organele de inspectie fiscala au constatat că imobilul mai sus menționat nu este folosit de agentul economic in scopul realizarii de venituri impozabile, nefiind prezentate documente justificative din care să reiasă acest lucru.

Prin nota explicativă, reprezentantul societății precizează ca imobilul situat in str. X este utilizat ca si spatiu de depozitare pentru arhiva proprie, fiind constituit ca punct de lucru, fapt ce nu a fost demonstrat in nici un fel, imobilul nefiind declarat ca si punct de lucru, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de **.X. lei** reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, nefiind respectate prevederile art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit în anii 2012 și 2013, cheltuieli nedeductibile in suma de **.X. lei** (.X. lei + .X. lei), cu amortizarea imobilului situat in loc. .X., str. .X. .

Organele de inspectie fiscala au constatat că mijlocul fix respectiv nu este folosit de agentul economic in scopul realizarii de venituri impozabile (nu sunt utilizate în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii) si nu indeplineste cumulativ conditiile prevăzute de lege, nefiind respectate prevederile art. 21, alin. (1) și art. 24 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit în anul 2013, cheltuieli nedeductibile in suma de **.X. lei** reprezentând cheltuieli cu donatii conform contractului de donatie incheiat in data de 21.12.2013 cu .X. filiala .X., înregistrate de agentul economic în contul 6582 „Donații și subvenții acordate”.

Organele de inspectie fiscala au constatat că donatia in suma de **.X. lei** nu poate fi asimilata sponsorizarii intrucat nu este reglementata din punct de vedere fiscal ca fiind deductibila din impozitul pe profit datorat, nefiind aplicabile conditiile cumulative prevazute de art. 21, alin. (4), lit. p) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

## **TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ**

**Perioada verificata: 01.12.2008 - 31.12.2013**

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

Suma de **.X. lei** reprezintă taxa pe valoarea adăugată dedusa de societate, în baza unui număr de X facturi emise de SC .X. SRL - servicii de consultanta contabila si economico-financiara si în baza unui număr de X facturi emise de SC .X. SRL - servicii de realizare de studii de marketing si de piața.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de **.X. lei**, întrucât societatea nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor achiziționate în scopul operațiunilor taxabile, încălcându-se prevederile art. 145, alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Suma de **.X. lei** reprezinta taxa pe valoarea adăugată dedusa în baza facturii nr. .X./18.08.2011 emisă de SC .X. SRL, reprezentând realizarea unui studiu de fezabilitate a unui proiect de retail organizat în .X..



Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de **.X. lei**, întrucât societatea nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor achiziționate în scopul operațiunilor taxabile, societatea renunțând la implementarea respectivului proiect, încălcându-se prevederile art. 145, alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Suma de **.X. lei** reprezinta taxa pe valoarea adăugată dedusa in baza a X facturi emise de SC .X. SRL aferenta achizițiilor de prestari de servicii de consultanta in strategie, desing si management de brand.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de **.X. lei**, întrucât nu au constatat nicio modificare în ceea ce privește dezvoltarea brandului, iar obiectul contractului nu a contribuit la creșterea credibilității brandului pe piața produsului și în consecință, nici veniturile societății nu au suferit modificări favorabile. Mai mult, agentul economic nu a justificat necesitatea prestarii acestor servicii in scopul operațiunilor taxabile, încălcându-se prevederile art. 145, alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară de plată in suma de X lei, reprezentând TVA dedusă de pe documentele reprezentând achiziții de servicii (cheltuieli de cazare), achiziții ce nu au fost justificate cu documente (ordine de deplasare) din care să rezulte că aceste achiziții de servicii sunt utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, din care societatea a contestat doar suma de X lei, reprezentând taxa dedusa de pe factura nr. .X./03.04.2012 emisa de SC .X. SRL, reprezentând servicii de cazare pentru cele X persoane din personalul prestatorului ce s-au efectuat in baza contractului de prestari de servicii incheiat cu SC .X. SRL.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca nu s-au prezentat documente justificative din care sa reiasa calitatea persoanelor pentru care s-au decontat aceste cheltuieli de cazare, drept pentru care cele 8 persoane nu au calitatea de persoane salariate si nici de persoane detasate, cheltuielile respective nefiind efectuate in folosul operațiunilor taxabile ale societății, nerespectându-se astfel prevederile art. 145, alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

## IMPOZITUL PE VENITURILE DIN SALARII ȘI ASIMILATE SALARIILOR ȘI CONTRIBUȚIILE SOCIALE AFERENTE

Organele de inspecție fiscală au constatat că, începând cu luna ianuarie 2011 societatea inregistreaza in evidenta contabila in contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti", cheltuieli aferente unor facturi de prestari servicii, emise de un numar de sase entitati constituite in baza OUG nr. 44/2008 sub forma unor intreprinderi individuale (intreprindere economica fara personalitate juridica, organizata de un intreprinzator persoana fizica).

Din analiza contractelor de prestari de servicii incheiate de SC .X. SRL cu aceste entitati, organele de inspecție fiscală au constatat ca reprezentantii intreprinderilor individuale (.X., .X., .X. ) au si calitatea de angajati cu contracte individuale de munca la SC .X. SRL, reconsiderând ca activitatea desfasurata de catre cei sase angajati ai societatii prin intermediul intreprinderilor individuale este considerata activitate dependenta, deoarece indeplineste cel putin unul din criteriile prevazute de Legea nr. 571/2003, art. 7, al. (1), pct. 2.1, motiv pentru care au recalculat impozitul pe venitul din salarii si asimilate salariilor si contributiile sociale aferente pentru perioada 01.12.2008-31.12.2013.

Astfel, organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe venitul din salarii si asimilate salariilor suma de **.X. lei** și contributiile sociale aferente în suma de **.X. lei**.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că:

I.I. .X. cu sediul in Loc. .X., .X. , CUI .X. , a facturat in perioada 01.01.2011-31.12.2013 servicii de consultanta catre SC .X. SRL in valoare totala de **.X. lei**, servicii inregistrate de beneficiar in contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti", conform contractului de prestari-servicii nr. .X./14.01.2011.

In perioada respectiva dl. .X. are si calitatea de angajat la SC .X. SRL cu contract individual de munca pe perioada nedeterminata inregistrat sub nr..X./26.06.2001 pentru functia de Director comercial. Obiectul de activitate al I.I .X. conform contractului de prestari de servicii il constituie activitati de inginerie si consultanta tehnica legate de acestea, activitate identica cu responsabilitatile si sarcinile prevazute in fisa postului emisa cu data de 30.06.2007 ca anexa la contractul individual de munca.

Activitatea de prestari servicii al I.I .X. se desfasoara la sediul social si in incinta parcului auto al SC .X. SRL situat in loc. .X., B-dul .X., nr. .X., I.I foloseste baza materiala a SC .X. SRL (calculatoare, programe informatice, materiale consumabile, etc.), iar singurul client al intreprinderii individuale este SC .X. SRL, prestarile de servicii inscrise in facturile de livrare reprezinta doar prestatia fizica sau intelectuala a intreprinzatorului, valoarea serviciilor nu difera semnificativ de la o luna la alta, suma facturata fiind asimilata unui venit salarial suplimentar. I.I .X. nu are salariati, nu are

patrimoniu, (fapte constatate de A.N.A.F, D.G.A.F-Directia Regionala Antifrauda-.X. in Procesul verbal incheiat ca urmare a controlului efectuat in data de 30.04.2014 la I.I .X.).

In urma analizei contractului de munca al salariatului .X. si a contractului de prestari-servicii incheiat de SC .X. SRL cu I.I .X. prezentate de agentul economic pe parcursul derularii inspectiei fiscale, pentru o analiza mai detaliata a responsabilitatilor si sarcinilor ce ii revin d-lui .X. in calitate de salariat cat si de prestator de servicii, organele de inspectie fiscala au solicitat prezentarea actelor aditionale la contractele mai-sus mentionate.

Prin nota explicativa inregistrata la SC .X. SRL sub nr. .X./21.10.2014, administratorul societatii dl. .X. face mentiunea ca exista acte aditionale atat la contractul de munca cat si la contractul de prestari-servicii, acte care au fost prezentate echipei de inspectie fiscala care constata ca modificarile aduse la contractul de munca prin actele aditionale se refera doar la modificarea salariului de incadrare, iar la contractul de prestari-servicii se modifica doar pretul prestatiei.

Din analiza fisei postului, salariatul .X. se afla in relatie de subordonare fata de platitorul de venit, respectiv organul de conducere al platitorului de venit, in speta, administratorul societatii dl. .X..

De asemenea SC .X. SRL in calitate de platitor de venit suporta in interesul desfasurarii activitatii cheltuieli de deplasare ale beneficiarului de venit (I.I .X. ) precum si indemnizatia de concediu de odihna.

I.I. .X. cu sediul in Loc. .X., str. .X., CUI .X., a facturat in perioada 01.02.2011-31.12.2013 servicii privind activitati de intretinere si repararea autovehiculelor pentru SC .X. SRL in valoare totala de **.X. lei**, servicii inregistrate de beneficiar in contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti", conform contractului de prestari-servicii nr. .X./01.02.2011.

In perioada respectiva dl. .X. are si calitatea de angajat la SC .X. SRL cu contract individual de munca pe perioada nedeterminata inregistrat sub nr..X./11.02.2010 pentru functia de coordonator transport. Obiectul de activitate al I.I. .X. conform contractului de prestari de servicii il constituie activitati de intretinere si repararea autovehiculelor, activitate identica cu responsabilitatile si sarcinile prevazute in fisa postului anexa la contractul individual de munca (remediarea la timp a deficientelor tehnice constatate la autovehicule).

Activitatea de prestari servicii al I.I. .X. se desfasoara la sediul social si in incinta parcului auto al SC .X. SRL, situat in loc. .X., B-dul .X., nr. .X., I.I. foloseste baza materiala a SC .X. SRL (scule, echipamente, materiale consumabile, etc.), iar singurul client al intreprinderii individuale este SC .X. SRL, prestarile de servicii inscrise in facturile de livrare reprezinta doar prestatia fizica a intreprinzatorului, valoarea serviciilor nu difera semnificativ

de la o luna la alta, suma facturata fiind asimilata unui venit salarial suplimentar.

I.I. .X. nu are salariati, nu are patrimoniu (fapte constatate de A.N.A.F, D.G.A.F-Directia Regionala Antifrauda - .X. in Procesul verbal incheiat ca urmare a controlului efectuat in data de 30.04.2014 la I.I. .X.).

In urma analizei contractului de munca al salariatului .X. si a contractului de prestari-servicii incheiat de SC .X. SRL cu I.I. .X. prezentate de agentul economic pe parcursul derularii inspectiei fiscale, pentru o analiza mai detaliata a responsabilitatilor si sarcinilor ce ii revin d-lui .X. in calitate de salariat cat si de prestator de servicii, organele de inspectie fiscala au solicitat prezentarea actelor aditionale la contractele mai-sus mentionate.

Prin nota explicativa inregistrata la SC .X. SRL sub nr. .X./21.10.2014, administratorul societatii dl. .X. face mentiunea ca exista acte aditionale atat la contractul de munca cat si la contractul de prestari-servicii, acte care au fost prezentate echipei de inspectie fiscala, care constata ca modificarile aduse la contractul de munca prin actele aditionale se refera doar la modificarea salarului de incadrare, iar la contractul de prestari-servicii se modifica doar pretul prestatiei.

Din analiza fisei postului, salariatul .X. se afla in relatie de subordonare fata de platitorul de venit, respectiv organul de conducere al platitorului de venit, in speta, administratorul societatii dl. .X..

I.I. .X. cu sediul in Loc. .X., str. .X. , a facturat in perioada 05.05.2011-31.12.2013 servicii constand in prelucrarea datelor si administrarea paginilor Web pentru SC .X. SRL in valoare totala de **.X. lei**, servicii inregistrate de beneficiar in contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti", conform contractului de prestari-servicii nr. .X./05.05.2011.

In perioada respectiva d-na. .X. are si calitatea de angajat la SC .X. SRL cu contract individual de munca pe perioada nedeterminata inregistrat sub nr..X./24.07.2003 pentru functia de Contabil. Obiectul de activitate al I.I. .X. conform contractului de prestari de servicii il constituie servicii constand in prelucrarea datelor si administrarea paginilor Web, activitate similara cu responsabilitatile si sarcinile prevazute in fisa postului anexa la contractul individual de munca (verifica corectitudinea documentelor si introducerea datelor in programul informatic, intocmeste situatii operative, instruieste personalul nou angajat in gestionarea bunurilor, in folosirea programului informatic de gestiune).

Activitatea de prestari servicii a I.I. .X. se desfasoara la sediul social al SC .X. SRL situat in loc. .X., B-dul .X., nr. .X., I.I. foloseste baza materiala a SC .X. SRL (utilizeaza calculatoarele societatii, materiale consumabile, etc.), iar singurul client al intreprinderii individuale este SC .X. SRL, prestarile de servicii inscrise in facturile de livrare reprezinta doar prestatia fizica a

intreprinzatorului, valoarea serviciilor nu difera semnificativ de la o luna la alta, suma facturata fiind asimilata unui venit salarial suplimentar.

.X. nu are salariati, nu are patrimoniu, (fapte constatate de A.N.A.F, D.G.A.F-Directia Regionala Antifrauda -.X. in Procesul verbal incheiat ca urmare a controlului efectuat in data de 30.04.2014 la I.I. .X. ).

In urma analizarii contractului de munca al salariatei .X. si a contractului de prestari-servicii incheiat de SC .X. SRL cu .X. prezentate de agentul economic pe parcursul derularii inspectiei fiscale, pentru o analiza mai detaliata a responsabilitatilor si sarcinilor ce ii revin d-nei .X., in calitate de salariat cat si de prestator de servicii, organele de inspectie fiscala au solicitat prezentarea actelor aditionale la contractele mai-sus mentionate.

Prin nota explicativa inregistrata la SC .X. SRL sub nr. .X./21.10.2014, administratorul societatii dl. .X. face mentiunea ca exista acte aditionale atat la contractul de munca cat si la contractul de prestari-servicii, acte care au fost prezentate echipei de inspectie fiscala care constata ca modificarile aduse la contractul de munca prin actele aditionale se refera doar la modificarea salariului de incadrare, iar la contractul de prestari-servicii se modifica doar pretul prestatiei.

Din analiza fisei postului, salariata .X. se afla in relatie de subordonare directa fata de contabilul sef si indirecta fata de platitorul de venit, respectiv organul de conducere al platitorului de venit, in speta administratorul societatii dl. .X..

Avand in vedere cele de mai-sus echipa de inspectie fiscala considera ca activitatea desfasurata de I.I. .X., I.I. .X. și I.I. .X. este activitate dependenta deoarece indeplineste cel putin una din criteriile prevazute de Legea nr. 571/2003, art. 7, al. (1), pct. 2.1, drept pentru care s-a procedat la recalcularea impozitului pe venitul din salarii si asimilate salariilor prevazut de Legea nr. 571/2003, art. 55, al. (2), lit. k) si a contributiilor sociale aferente prevazute de Legea nr. 571/2003, art. 296<sup>3</sup>, lit. a) pentru perioada 01.01.2011-31.12.2013, recalculare efectuata conform prevederilor Legii nr. 571/2003, art. 7, al. (1), pct. 2.2..

In concluzie avand in vedere atat calitatea de salariati in baza contractelor individuale de munca cat si calitatea de intreprinzatori in baza contractelor de prestari servicii a celor trei persoane prezentate mai sus, echipa de inspectie fiscala a stabilit ca veniturile realizate de acestia indiferent la perioada la care se refera, de denumirea veniturilor, ori de forma sub care ele se acorda (venituri din salarii sau alte sume sau avantaje de natura salariala ori asimilate salariilor), intra in baza de calcul a obligatiilor fata de bugetul de stat (impozit pe venitul din salarii si asimilate salariilor) conform Legii nr. 571/2003, art. 55, al. (1) si (2), lit. k) si a obligatiilor fata de bugetul asigurarilor sociale conform Legii nr. 571/2003, art. 296<sup>3</sup>, lit. a).

Pentru impozitul pe venitul din salarii si asimilate salariilor stabilit suplimentar in suma de .X. lei, echipa de inspectie fiscala a calculat dobanzi/majorari de intarziere in suma de .X. lei, precum si penalitati de intarziere in suma de .X. lei.

Pentru contributiile sociale totale stabilite suplimentar in suma de .X. lei, echipa de inspectie fiscala a calculat dobanzi/majorari de intarziere in suma de .X. lei, precum si penalitati de intarziere in suma de .X. lei.

**III.** Având în vedere susținerile contestatarii și documentele invocate de aceasta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatară și de organele fiscale, se rețin următoarele:

**1. Referitor la impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariilor in suma de .X. lei si contributiile sociale aferente in suma de .X. lei,**  
***Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au reconsiderat activitatea desfășurată de .X. stabilind impozit pe veniturile din salarii suplimentar si contributiile sociale aferente, în condițiile în care cei trei angajati ai societății au calitatea de salariați cu contracte individuale de munca si calitatea de prestatori de servicii prin intermediul intreprinderilor individuale, iar activitatea desfășurată de aceștia în ambele ipostaze este identică.***

**În fapt,** începând cu luna ianuarie 2011, SC .X. SRL inregistreaza in evidenta contabila in contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti", cheltuieli aferente unor facturi de prestari servicii, emise de un numar de sase entitati constituite in baza OUG nr. 44/2008 sub forma unor intreprinderi individuale (intreprindere economica fara personalitate juridica, organizata de un intreprinzator persoana fizica).

Din analiza contractelor de prestari de servicii incheiate de SC .X. SRL cu aceste entitati, organele de inspecție fiscală au constatat ca reprezentantii intreprinderilor individuale (.X., .X., .X. ) au si calitatea de angajati cu contracte individuale de munca la SC .X. SRL, reconsiderând activitatea desfasurata de catre cei X angajati ai societatii prin intermediul intreprinderilor individuale ca activitate dependenta, deoarece indeplineste cel putin unul din criteriile prevazute de Legea nr. 571/2003, art. 7, al. (1), pct. 2.1, motiv pentru care au recalculat impozitul pe venitul din salarii si asimilate salariilor si contributiile sociale aferente pentru perioada 01.12.2008-31.12.2013.

Astfel, în temeiul prevederilor art. 55, alin. (2), lit. k), art. 296<sup>3</sup>, lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au calculat suplimentar impozit pe venitul din salarii și asimilate salariilor în sumă de **.X. lei**, pentru care a stabilit și contribuțiile aferente în cuantum de **.X. lei**.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile art. 7\*), alin. (1), pct. 2.1. și pct. 2.2., art. 55, alin. (2), lit. k), art. 296<sup>3</sup>, lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 01.01.2011-31.12.2013, care stipulează:

ART. 7\*)

### **Definiții ale termenilor comuni**

*“(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

1. activitate - orice activitate desfășurată de către o persoană în scopul obținerii de venit;

2. activitate dependentă - orice activitate desfășurată de o persoană fizică într-o relație de angajare;

2.1. Orice activitate poate fi reconsiderată ca activitate dependentă dacă îndeplinește cel puțin unul dintre următoarele criterii:

**a) beneficiarul de venit se află într-o relație de subordonare față de plătitorul de venit, respectiv organele de conducere ale plătitorului de venit, și respectă condițiile de muncă impuse de acesta, cum ar fi: atribuțiile ce îi revin și modul de îndeplinire a acestora, locul desfășurării activității, programul de lucru;**

**b) în prestarea activității, beneficiarul de venit folosește exclusiv baza materială a plătitorului de venit, respectiv spații cu înzestrare corespunzătoare, echipament special de lucru sau de protecție, unelte de muncă sau altele asemenea și contribuie cu prestația fizică sau cu capacitatea intelectuală, nu și cu capitalul propriu;**

**c) plătitorul de venit suportă în interesul desfășurării activității cheltuielile de deplasare ale beneficiarului de venit, cum ar fi indemnizația de delegare-detașare în țară și în străinătate, precum și alte cheltuieli de această natură;**

**d) plătitorul de venit suportă indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă, în contul beneficiarului de venit.**

2.2. În cazul reconsiderării unei activități ca activitate dependentă, impozitul pe venit și contribuțiile sociale obligatorii, stabilite potrivit legii, vor fi recalulate și virate, fiind datorate solidar de către plătitorul și beneficiarul de venit. În acest caz se aplică regulile de determinare a impozitului pentru veniturile din salarii realizate în afara funcției de bază.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, activitatea dependentă este orice activitate desfășurată de o persoană fizică într-o relație de angajare, iar orice activitate poate fi reconsiderată ca activitate dependentă dacă îndeplinește cel puțin unul dintre criteriile mai sus enunțate.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, rezultă următoarele:

SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", cheltuieli aferente unor facturi de prestări servicii, emise cei trei angajați ai societății: .X., care au calitatea de salariați cu contracte individuale de muncă și calitatea de prestatori de servicii prin intermediul întreprinderilor individuale.

Se reține că, I.I. .X. cu sediul în Loc. .X., .X., CUI .X., a facturat în perioada 01.01.2011-31.12.2013 servicii de consultanță către SC .X. SRL în valoare totală de **.X. lei**, servicii înregistrate de beneficiar în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", conform contractului de prestări servicii nr. .X./14.01.2011.

În perioada respectivă dl. .X. avea și calitatea de angajat la SC .X. SRL cu contract individual de muncă pe perioada nedeterminată înregistrat sub nr. .X./26.06.2001, pentru funcția de Director comercial, având în subordine departamentul Aprovizionare, Ofertare-Contractare, SSM/PSI, Conducători auto. Obiectul Contractului de prestări servicii încheiat cu I.I. .X. îl constituie „*activități de inginerie și consultanță tehnică legate de acestea*”. Din Raportul de activitate pe luna iulie 2011, atașat dosarului cauzei pentru exemplificarea activității desfășurate de I.I. .X., rezultă următoarele: „contactarea unor potențiali clienți pentru susținerea tehnică a activității de transport, studiul tehnico-economic al contractelor aflate în derulare, gestiunea activității de transport în cadrul EURO-ACTIV”, activitate similară cu responsabilitățile și sarcinile prevăzute în fișa postului, emisă cu data de 30.06.2007 ca anexa la contractul individual de muncă.

Se reține că, activitatea de prestări servicii a I.I. .X. se desfășoară la sediul social și în incinta parcului auto al SC .X. SRL situat în loc. .X., B-dul .X., nr. .X., în timpul programului de lucru desfășurat și ca angajat, dublând în mare parte activitatea salariatului .X. ce are funcția de Șef coloană auto.

I.I. .X. folosește baza materială a SC .X. SRL (calculatoare, programe informatice, materiale consumabile, etc.), iar singurul client al întreprinderii individuale este SC .X. SRL, prestarile de servicii înscrise în facturile de livrare reprezentând prestația fizică sau intelectuală a întreprinzătorului, valoarea serviciilor nu diferă semnificativ de la o lună la alta, suma facturată fiind asimilată unui venit salarial suplimentar. I.I. .X. nu are salariați, nu are



patrimoniu, fapte constatate de A.N.A.F, D.G.A.F-Directia Regionala Antifrauda-.X. in Procesul verbal incheiat ca urmare a controlului efectuat in data de 30.04.2014 la I.I. .X..

In urma analizei contractului de munca al salariatului .X. si a contractului de prestari-servicii incheiat de SC .X. SRL cu I.I. .X., precum și actele aditionale la contractul de munca si la contractul de prestari-servicii rezultă ca modificarile aduse la contractul de munca prin actele aditionale se refera doar la modificarea salariului de incadrare, iar la contractul de prestari-servicii se modifica doar pretul prestatiei, astfel încât, prin serviciile prestate prin I.I. .X. nu se demonstrează că se aduc servicii suplimentare celor prevăzute în fișa postului salariatului .X..

*Din analiza fisei postului, se reține că, salariatul .X. se afla in relatie de subordonare fata de platitorul de venit, respectiv organul de conducere al platitorului de venit, in speta, administratorul societatii dl. .X..*

De asemenea SC .X. SRL in calitate de platitor de venit suporta in interesul desfasurarii activitatii cheltuieli de deplasare ale beneficiarului de venit (I.I. .X. ) precum si indemnizatia de concediu de odihna.

Se reține că, I.I. .X. cu sediul in Loc. .X., str. .X., CUI .X., a facturat in perioada 01.02.2011-31.12.2013 servicii privind activitati de intretinere si repararea autovehiculelor pentru SC .X. SRL in valoare totala de **.X. lei**, inregistrate de beneficiar in contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti", conform contractului de prestari-servicii nr. .X./01.02.2011.

In perioada respectiva, .X. avea si calitatea de angajat la SC .X. SRL cu contract individual de munca pe perioada nedeterminata inregistrat sub nr..X./11.02.2010 pentru functia de Șef coloană auto. Obiectul de activitate al I.I. .X. conform contractului de prestari de servicii il constituie „*activitati de intretinere si repararea autovehiculelor*”, activitate identica cu responsabilitatile si sarcinile prevazute in fisa postului anexa la contractul individual de munca (coordonarea parcului auto din dotare, aprovizionare cu piese, verificări de mașini, remedierea la timp a deficientelor tehnice constatate la autovehicule).

Activitatea de prestari servicii al I.I. .X. se desfasoara la sediul social si in incinta parcului auto al SC .X. SRL, situat in loc. .X., B-dul .X., nr. .X., în timpul programului de lucru desfășurat și ca angajat, I.I. .X. foloseste baza materiala a SC .X. SRL (scule, echipamente, materiale consumabile, etc.), iar singurul client al intreprinderii individuale este SC .X. SRL, prestarile de servicii inscrise in facturile de livrare reprezentând prestatia fizica a intreprinzatorului, valoarea serviciilor nu difera semnificativ de la o luna la alta, suma facturata fiind asimilata unui venit salarial suplimentar.

I.I. .X. nu are salariat, nu are patrimoniu fapte constatate de A.N.A.F, D.G.A.F-Directia Regionala Antifrauda - .X. in Procesul verbal incheiat ca urmare a controlului efectuat in data de 30.04.2014 la I.I. .X..

In urma analizei contractului de munca al salariatului .X. si a contractului de prestari-servicii incheiat de SC .X. SRL cu I.I. .X. precum și actele aditionale la contractul de munca si la contractul de prestari-servicii rezultă ca modificarile aduse la contractul de munca prin actele aditionale se refera doar la modificarea salariului de incadrare, iar la contractul de prestari-servicii se modifica doar pretul prestatiei, astfel încât, prin serviciile prestate prin I.I. .X. nu se demonstrează că se aduc servicii suplimentare celor prevăzute în fișa postului salariatului .X..

*Din analiza fisei postului, salariatul .X. se afla in relatie de subordonare fata de platitorul de venit, respectiv organul de conducere al platitorului de venit, in speta, administratorul societatii dl. .X..*

Se reține că, I.I. .X. cu sediul in Loc. .X., str. .X. , a facturat in perioada 05.05.2011-31.12.2013 servicii constand in prelucrarea datelor si administrarea paginilor Web pentru SC .X. SRL in valoare totala de **.X. lei**, inregistrate de beneficiar in contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti", conform contractului de prestari-servicii nr. .X./05.05.2011.

In perioada respectiva .X. avea si calitatea de angajat la SC .X. SRL cu contract individual de munca pe perioada nedeterminata inregistrat sub nr..X./24.07.2003, pentru functia de Contabil. Obiectul Contractului de prestari de servicii încheiat cu I.I. .X. îl constituie: „servicii constand in prelucrarea datelor si administrarea paginilor Web”, activitate similara cu responsabilitatile si sarcinile prevazute in fisa postului anexa la contractul individual de munca (verifica corectitudinea documentelor si introducerea datelor in programul informatic, intocmeste situatii operative, instruieste personalul nou angajat in gestionarea bunurilor, in folosirea programului informatic de gestiune).

Activitatea de prestari servicii al I.I. .X. se desfasoara la sediul social al SC .X. SRL situat in loc. .X., B-dul .X., nr. .X., în timpul programului de lucru desfășurat și ca angajat, I.I. .X. foloseste baza materiala a SC .X. SRL (utilizeaza calculatoarele societatii, materiale consumabile, etc.), iar singurul client al intreprinderii individuale este SC .X. SRL, prestarile de servicii inscrise in facturile de livrare reprezinta prestatia fizica a intreprinzatorului, valoarea serviciilor nu difera semnificativ de la o luna la alta, suma facturata fiind asimilata unui venit salarial suplimentar.

.X. nu are salariat, nu are patrimoniu, fapte constatate de A.N.A.F, D.G.A.F-Directia Regionala Antifrauda -.X. in Procesul verbal incheiat ca urmare a controlului efectuat in data de 30.04.2014 la I.I. .X..

În urma analizării contractului de muncă al salariații .X. și a contractului de prestări-servicii încheiat de SC .X. SRL cu .X. precum și actele adiționale la contractul de muncă și la contractul de prestări-servicii rezultă ca modificările aduse la contractul de muncă prin actele adiționale se referă doar la modificarea salariului de încadrare, iar la contractul de prestări-servicii se modifică doar prețul prestației, astfel încât, prin serviciile prestate prin I.I. .X. nu se demonstrează că se aduc servicii suplimentare celor prevăzute prin sarcinile de serviciu din fișa postului salariatului .X..

*Din analiza fișei postului, salariatul .X. se afla în relație de subordonare directă față de contabilul șef și indirectă față de platitorul de venit, respectiv organul de conducere al platitorului de venit, în speta administratorul societății dl. .X..*

Așadar, sintetizând cele de mai sus, se reține că, activitatea desfășurată de cei trei angajați ai societății prin intermediul întreprinderilor individuale se încadrează în categoria activităților dependente, deoarece îndeplinește cel puțin unul din criteriile prevăzute de art. 7, alin. (1), pct. 2.1. din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, în speță devin incidente dispozițiile art.55 alin.(1), alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează :

*“ Definirea veniturilor din salarii*

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

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

***k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor”***,

coroborate cu prevederile pct.67 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se prevede :

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

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

- *partea care utilizează forța de muncă pune la dispoziția celeilalte părți mijloacele de muncă, cum ar fi: spații cu înzestrare corespunzătoare, îmbrăcăminte specială, unelte de muncă și altele asemenea;*
- *persoana care activează contribuie numai cu prestația fizică sau cu capacitatea ei intelectuală, nu și cu capitalul propriu;*
- *plătitorul de venituri de natură salarială suportă cheltuielile de deplasare în interesul serviciului ale angajatului, cum ar fi indemnizația de delegare-detașare în țară și în străinătate, și alte cheltuieli de această natură, precum și indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă suportate de angajator potrivit legii;*
- *persoana care activează lucrează sub autoritatea unei alte persoane și este obligată să respecte condițiile impuse de aceasta, conform legii.*

Avand in vedere identitatea deplină dintre serviciile prestate atat în calitate de salariați, in baza contractelor individuale de munca, cat si în calitate de intreprinzatori, in baza contractelor de prestari servicii în mod corect, echipa de inspectie fiscala a stabilit ca veniturile realizate de acestia indiferent de perioada la care se refera, de denumirea veniturilor, ori de forma sub care ele se acorda (venituri din salarii sau alte sume sau avantaje de natura salariala ori asimilate salariilor), intra in baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii, conform prevederilor art.7 alin.(1) lit.a și lit.b, pct.21.1 și pct.7.2.2, art.41 lit.b), art.43 alin.1 lit.b), art.55 alin.1, alin.(2) lit.k), art.57 alin.2, art.58 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.67 din H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în aplicarea art.55 din Codul fiscal, art.1 din O.U.G. nr.44/2008, art.5 lit.a), b), k) și n) din Legea securității și sănătății în muncă nr.319/2006.

**Referitor la contributiile sociale aferente in suma de .X. lei,** se reține că prin contestație sunt doar enumerate sumele contestate și bazele de calcul, fără prezentarea de argumente de fapt sau de drept care să combată constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la respectivele contribuții sociale.

**Întrucât veniturile realizate de reprezentantii intreprinderilor individuale (.X., .X., .X. ) au fost încadrate în categoria veniturilor de natură salarială, în conformitate cu prevederile art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, contestatara avea obligația calculării, reținerii și virării contribuțiilor sociale prevăzute de art.296<sup>3</sup> alin.(3), art.296<sup>4</sup>, alin. (1) lit. u), art.296<sup>5</sup> alin.(1) și alin.3, art.296<sup>18</sup> alin.(1) și alin.(3) lit.a) pct.a<sup>1</sup>) și alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările**

ulterioare, pct.10 dat în aplicarea art.296<sup>5</sup> alin.(1) și pct.14 dat în aplicarea art.296<sup>5</sup> alin.(3) din H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, **astfel cum se regăsesc precizate în cuprinsul actului administrativ fiscal atacat.**

Având în vedere că societatea nu contestă modul de calcul al acestor contribuții sub aspectul cotelor și nu prezintă în susținere documente care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe venitul din salarii și asimilate salariilor în suma de .X. lei și pentru contribuțiile sociale aferente în suma de .X. lei.**

Întrucât prin prezenta decizie s-a dispus respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru impozitul pe venitul din salarii și asimilate salariilor în suma de .X. lei și pentru contribuțiile sociale aferente în suma de .X. lei, ca și consecință, în baza principiului de drept conform căruia **“accesoriul urmează principalul”**, **se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru accesoriile în sumă de .X. lei aferente impozitului pe venitul din salarii și asimilate salariilor în sumă de .X. lei și pentru accesoriile în sumă de .X. lei aferente contribuțiilor sociale.**

**2. Referitor la TVA în sumă totală de .X. lei, reprezentând: TVA în sumă de .X. lei aferentă facturilor pentru prestările de servicii achiziționate de la SC .X. SRL și SC .X. SRL, TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii nr. .X./18.08.2011 emisă de SC Colliers Internațional SRL și TVA în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL,**

***Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, aferentă achizițiilor de prestări servicii, în condițiile în care societatea nu face dovada că aceste servicii sunt aferente operațiunilor sale taxabile.***

**În fapt**, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, în baza unui număr de X facturi emise de SC .X. SRL - servicii de consultanță contabilă și economico-financiară și în baza unui număr de X facturi emise de SC .X. SRL - servicii de realizare de studii de marketing și de piață.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei, întrucât societatea nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor achiziționate în scopul operațiunilor taxabile, încălcându-se prevederile art. 145, alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei în baza facturii nr. .X./18.08.2011 emisă de SC .X. SRL, reprezentând realizarea unui studiu de fezabilitate a unui proiect de retail în .X..

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei, întrucât societatea nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor achiziționate în scopul operațiunilor taxabile, societatea renunțând la implementarea respectivului proiect, încălcându-se prevederile art. 145, alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei in baza a X facturi emise de SC .X. SRL aferenta achizițiilor de prestari de servicii de consultanta in strategie, design si management de brand.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei, întrucât nu au constatat nicio modificare în ceea ce privește dezvoltarea brandului, iar obiectul contractului nu a contribuit la creșterea credibilității brandului pe piața produsului și în consecință, nici veniturile societății nu au suferit modificări favorabile. Mai mult, agentul economic nu a justificat necesitatea prestării acestor servicii în scopul operațiunilor taxabile, încălcându-se prevederile art. 145, alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) și art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:**

ART. 145

*Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

*a) operațiuni taxabile;*

ART. 146

*Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie*

*prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească cumulativ condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Se reține că, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și/sau servicii orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată trebuie **să facă dovada** că acestea sunt destinate utilizării în folosul **operațiunilor sale taxabile**. Justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei organul de soluționare a contestației reține următoarele:

În perioada 2009-2011, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în suma de **.X. lei**, aferentă celor 28 facturi emise de SC .X. SRL - servicii de consultanță contabilă și economico-financiară și aferentă celor 8 facturi emise de SC .X. SRL - servicii de realizare de studii de marketing și de piață.

Serviciile facturate de către SC .X. SRL au avut la bază contractul nr. .X./01.06.2009 având ca obiect prestarea de servicii de consultanță contabilă și economico-financiară, iar serviciile facturate de către SC .X. SRL au avut la bază contractul nr. .X./06.07.2009 având ca obiect prestarea de servicii de consultanță în afaceri.

Prestatorii facturează lunar contravaloarea serviciilor, care nu au la baza decât un deviz pentru prestări de servicii care cuprinde o simplă enumerare de servicii, care se repeta în fiecare deviz anexat la facturi.

Se reține faptul că, în afara de contract și devizele anexate la facturi care cuprind o simplă enumerare de servicii și care au un grad ridicat de generalitate, societatea nu a prezentat alte documente justificative nici la inspecția fiscală și nici cu ocazia formulării contestației.

Dat fiind faptul că societatea nu a justificat prestarea serviciilor facturate, taxa pe valoarea adăugată în suma de **.X. lei** este fără drept de deducere, achizițiile nefiind destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Se reține că, în anul 2011, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în suma de **.X. lei** aferentă facturii nr. .X./18.08.2011 emisă de

SC .X. SRL, reprezentând realizarea unui studiu de fezabilitate a unui proiect de retail în .X., în baza contractului de prestări servicii nr. .X./31.05.2011.

Întrucât realizarea proiectului de retail presupunea riscuri mari, precum și eforturi financiare sustinute de SC .X. SRL, iar la momentul respectiv, societatea nu dispunea de resurse financiare, managerul societății a luat decizia de a renunța la acest proiect, în baza Deciziei asociatului unic al SC .X. SRL nr. X/31.12.2011.

Dat fiind faptul că societatea nu a probat în condițiile legii prestarea serviciilor facturate în scopul operațiunilor sale taxabile, taxa pe valoarea adăugată în suma de **.X. lei** este fără drept de deducere.

Se reține că, în anul 2012, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în suma de **.X. lei** aferentă celor X facturi emise de SC .X. SRL reprezentând achiziții de prestări de servicii de consultanță în strategie, design și management de brand, în baza contractului de prestări servicii nr. CON2012-10/15.10.2012.

Se reține că aceste servicii ar fi urmat să conducă la dezvoltarea unei linii strategice a mărcii prin raportare la sigla companiei, dar nu s-a constatat nicio modificare în ceea ce privește dezvoltarea brandului (numele companiei, sloganul, simbolul), studiul pus la dispoziția beneficiarului nefiind valorificat (nu a fost schimbată nici măcar sigla companiei) iar obiectul contractului nu a contribuit la creșterea credibilității brandului pe piața produsului și în consecință nici veniturile societății nu au suferit modificări favorabile, agentul economic nejustificând necesitatea prestării acestor servicii în scopul activității desfășurate.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține din analiza comenzii nr. CMD2012-10/15 oct. 2012 anexată în copie la dosarul cauzei, faptul că la art. 3 „Detaliere comandă” sunt înscrise următoarele: „analiză internă, analiza publicurilor, analiza competitivă, cercetare de piață Activ Plaza Mall”, fără însă ca societatea să prezinte documente din care să rezulte în ce s-au concretizat analizele respective și cercetarea de piață.

Dat fiind faptul că societatea nu a justificat prestarea în scopul operațiunilor sale taxabile a serviciilor facturate, taxa pe valoarea adăugată în suma de **.X. lei** este fără drept de deducere.

Astfel, organul de soluționare reține că simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile în baza unui contract, nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile.

Mai mult, în vederea demonstrării necesității achiziției unor astfel de servicii în scopul operațiunilor taxabile contestată trebuia să prezinte documente justificative, în același sens fiind și Decizia nr.1325/09.03.2012 a



Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care se stipulează că efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată cu documente având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul de deducere a taxei nu ca pe o ficțiune, ci în sensul că serviciul prestat trebuie dovedit ca fiind efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului pentru realizarea operațiunilor sale taxabile.

Drept urmare, în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste achiziții nu au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile, fiind încălcate prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a fost anulat dreptul de deducere pentru TVA în sumă totală de .X. lei, pentru achizițiile de servicii prestate de cele 4 societăți, așa cum a fost explicat anterior.

Având în vedere cele de mai sus, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

Întrucât prin prezenta decizie s-a dispus respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru TVA în sumă de .X. lei, ca și consecință, în baza principiului de drept conform căruia “**accesoriul urmează principalul**”, **se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru accesoriile aferente TVA în sumă de .X. lei** (20.291 lei - majorări de întârziere și .X. lei - penalități de întârziere).

**3. Referitor la TVA în sumă de X lei evidențiată în factura nr. .X./03.04.2012 emisa de SC .X. SRL, reprezentând contravaloare servicii de cazare,**

***Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor este investită să se pronunțe cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii de cazare în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală nu au analizat situația de fapt prin raportare la documentele prezentate de societate la inspecția fiscală.***

**În fapt,** SC .X. SRL a dedus TVA în sumă de X lei, aferentă facturii nr. .X./03.04.2012, emisa de SC .X. SRL, reprezentând cheltuieli de cazare pentru X persoane, angajați ai prestatorului SC .X. SRL, pentru care SC .X.

SRL s-a obligat, conform contractului de prestari servicii nr. AP.X./12.03.2012, sa asigure pentru stafful prestatorului cazare completa.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca agentul economic nu beneficiaza de dreptul de deducere a TVA aferenta facturii respective intrucât nu prezinta documente în susținere si nu justifica necesitatea efectuarii acestor cheltuieli in folosul operatiunilor taxabile ale societății, nerespectându-se prevederile art. 145, alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:**

ART. 145

*Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

*a) operațiuni taxabile;*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească cumulativ condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Se reține că, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și/sau servicii orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată trebuie să **facă dovada** că acestea sunt destinate utilizării în folosul **operațiunilor sale taxabile**. Justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei organul de soluționare a contestației reține următoarele:

SC .X. SRL a înregistrat in evidența contabilă suma de **.X. lei**, reprezentând valoarea facturii nr. .X./03.04.2012, emisa de SC .X. SRL, reprezentând cheltuieli de cazare pentru X persoane la .X. și a dedus TVA aferentă respectivei facturii în sumă de X lei.

Se reține că, cele X persoane sunt angajati ai prestatorului SC .X. SRL, pentru care SC .X. SRL s-a obligat, conform contractului de prestari servicii

nr. AP.X./12.03.2012, sa asigure pentru stafful prestatorului cazare completa, cu ocazia desfășurării evenimentului „.X. te învață”, comandat de beneficiarul SC .X. SRL, constând în activități destinate copiilor, care s-au desfășurat conform programului și tematicii evenimentului, în data de 31.03.2012, în .X., în incinta .X. Mall.

Prestarea de servicii consta în 4 ore de eveniment, în intervalul orar 16.00-20.00, cu următoarele activități:

- program artistic susținut de copii (responsabilitatea SC .X. SRL) pe set-up sceno-tehnic (responsabilitatea SC .X. SRL).
- activități desfășurate în atelierul de creativitate (responsabilitatea SC .X. SRL).
- prezintă mascota .X. pe toată durata evenimentului (responsabilitatea SC .X. SRL).

Se retine ca, la art. 3.6. din contractul de prestari servicii nr. AP.X./12.03.2012 se stipulează: *„Prestatorul se obligă să pună la dispoziție 8 persoane implicate în desfășurarea evenimentului, personal angajat (în orice formă de muncă legală: contract de muncă, convenție civilă, etc.)”*, iar la art. 3.8. se stipulează: *„Beneficiarul se obligă să asigure pentru staff-ul Prestatorului (8 persoane), în 30/31 martie, cazarea și cina în hotel sau pensiune 3\*-4\* (3 camere în regim duble și 1 cameră matrimonială), cazarea în data de 31 martie/1 aprilie, cele trei mese în data de 31 martie (mic dejun, prânz și cină), în data de 1 aprilie 2012, mic dejun și prânz.”*

Se reține că, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA aferentă respectivei facturi în sumă de X lei, întrucât societatea nu a prezentat ordine de deplasare pentru persoanele în cauză, iar beneficiarii nu au calitatea de angajați ai contestatarei.

Însă, organul de soluționare a contestației reține că, între SC .X. SRL în calitate de beneficiar și SC .X. SRL în calitate de prestator există un contract de prestări servicii potrivit căruia, beneficiarul se obligă să suporte aceste cheltuieli.

Astfel, organele de inspecție fiscală trebuie să analizeze dacă serviciile prestate sunt necesare desfășurării activității societății și dacă respectivele achiziții au fost prestate în scopul operațiunilor taxabile ale societății, respectiv dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Înregistrarea eronată a cheltuielilor facturate de SC .X. SRL în contul 625 „Cheltuieli de deplasare in tara si strainatate”, nu conduce la neacordarea deductibilității TVA aferentă facturii respective.

În consecință, se va face aplicarea, art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizează *“3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”*, urmând să se desființeze parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-CJ .X./21.11.2014 pentru TVA în sumă X lei, aferentă facturii nr. .X./03.04.2012 emisa de SC .X. SRL, urmând ca organele de inspecție fiscală, să reanalizeze cauza pentru aceleași obligații bugetare și aceeași perioadă fiscală în funcție de cele precizate în prezenta decizie, de documentele și argumentele prezentate de societate și de prevederile legale incidente speței și să emită un nou act administrativ fiscal dacă este cazul.

Întrucât prin prezenta decizie s-a dispus desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-CJ .X./21.11.2014 pentru TVA în sumă de X lei, ca și consecință, în baza principiului de drept conform căruia **“accesoriul urmează principalul”**, se va desființa decizia de impunere contestată și pentru **accesoriile aferente TVA în sumă de X lei** (X lei - majorări de întârziere și X lei - penalități de întârziere), urmând ca organele de inspecție fiscală să recalculeze accesoriile în funcție de cele precizate în prezenta decizie.

**4. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent cheltuielilor cu deplasarea la .X. a X salariați în scopul participării la târgul .X. 2008, în sumă de .X. lei,**

***Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar, în condițiile în care societatea nu a justificat, în condițiile legii, efectuarea respectivelor cheltuieli.***

**În fapt**, în anul 2008, societatea a înregistrat cheltuieli de deplasare în sumă de .X. lei în contul 625 „Cheltuieli de deplasare în țară și străinătate”, efectuate pentru X salariați în scopul participării la .X., la târgul .X. 2008, cheltuieli care nu au fost justificate cu documente (ordine de deplasare), din care să reiasă numele persoanelor trimise în delegație, precum și scopul deplasării (în interes personal sau de serviciu).

Organele de inspecție fiscală au constatat că agentul economic nu are drept de deducere a cheltuielilor de cazare, așa cum prevede art. 21, alin. (4), lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare și nu justifică cu documente efectuarea acestor cheltuieli în scopul realizării de venituri impozabile, așa cum prevede art. 21, alin. (1) din același act normativ.

**În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:**

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

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

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

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

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

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

coroborat cu pct. 44 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, care stipulează:

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

Potrivit normelor legale mai sus citate, rezultă că nu sunt cheltuieli deductibile cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune și care să fie înregistrate în contabilitate cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei rezultă următoarele:

În anul 2008, societatea a înregistrat cheltuieli de deplasare în sumă de **.X. lei** în contul 625 „Cheltuieli de deplasare în țară și străinătate”, efectuate pentru X salariați în scopul participării la .X., la târgul .X. 2008, pentru întâlnirea cu potențiali furnizori de gresie necesară la imobilul .X..

În scopul susținerii efectuării acestor cheltuieli pentru obținerea de venituri impozabile, societatea la contestație atașează factura externă nr. X/05.05.2009 și documentul de transport prin care face dovada achiziționării de materiale de construcții, în speta gresie de la furnizorul .X., furnizor contractat la evenimentul de la .X., dar fără a atașa documente justificative din care să reiasă cheltuielile de detașare respective: ordine de deplasare, bilete de avion, facturi de cazare la hotel, etc..

Se reține că, suma de .X. lei a fost înregistrată ca și cheltuiala deductibilă în baza facturilor nr. .X./29.04.2008 (.X. lei), nr. .X./10.05.2008 (.X. lei) și nr. .X./03.05.2008 (1.400 lei). Din analiza facturilor nu rezultă numele persoanelor care s-au deplasat la .X. și calitatea acestora (dacă erau salariați), nu s-au prezentat ordine de deplasare pentru a fi justificată deplasarea acestora în interes de serviciu, din care să reiasă persoanele trimise în delegație și scopul deplasării (în interes personal sau de serviciu), factura de achiziție a unor bunuri nefiind document justificativ pentru deducerea cheltuielilor cu deplasarea.

Mai mult, agentul economic nu a prezentat niciun document (antecontract încheiat în perioada desfășurării târgului) prin care să facă dovada unei achiziții viitoare de materiale de construcții, având în vedere faptul că achiziția de gresie s-a efectuat în data de 05.05.2009 la interval de un an de la participarea la târg.

Argumentul societății potrivit căruia, prin participarea la acest eveniment în luna mai 2009, a achiziționat gresie de la furnizorul .X., furnizor contactat la evenimentul din .X., argument folosit pentru a dovedi necesitatea efectuării acestei cheltuieli în scopul obținerii de venituri impozabile, societatea atașând totodată la contestație factura de achiziție gresie Invoice X/05.05.2009, documentul „Albaran” nr. X/05.05.2009 și CMR aferent, precum și dovada desfășurării evenimentului din .X., nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru aceste cheltuieli deoarece societatea nu a prezentat documentele prevăzute de lege cu care să justifice efectuarea cheltuielilor cu detașarea personalului.

Având în vedere cele prezentate, în mod legal, organele de inspecție fiscală au constatat că agentul economic nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor de cazare, fapt pentru care, în temeiul prevederilor

art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent cheltuielilor cu deplasarea în sumă de .X. lei.**

**5. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent cheltuielilor privind amortizarea a două motociclete în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar, în condițiile în care societatea nu a justificat efectuarea respectivelor cheltuieli în scopul realizării de venituri impozabile.**

**În fapt,** în perioada 2008-2010, societatea a înregistrat cheltuieli cu amortizarea a doua motociclete în sumă totală de **.X. lei** (**.X. lei-2008, .X. lei-2009, .X. lei-2010**) în contul 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea mijloacelor fixe”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că mijloacele fixe respective nu sunt folosite de agentul economic în scopul realizării de venituri impozabile (nu sunt utilizate în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii) și nu îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute de lege, nefiind respectate prevederile art. 21, alin. (1) și art. 24 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel încât, respectivele cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

**În drept,** în speță sunt aplicabile prevederile **art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:**

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

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

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

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, sunt aplicabile prevederile **art. 24, alin. (1), alin. (2) și alin. (11)** din **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare**:

Art. 24

*“Amortizarea fiscală*

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

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

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

*b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;*

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

*[...]*

*(11) “Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:*

*a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;”*

Potrivit normelor legale mai sus citate, rezultă că cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune.

Pentru a fi considerat mijloc fix amortizabil, se reține că legiuitorul a prevăzut îndeplinirea cumulativă a trei condiții, respectiv:

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

b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;

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

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei rezultă următoarele:



În perioada 2008-2010, societatea a înregistrat cheltuieli cu amortizarea a doua motociclete în sumă totală de **.X. lei** în contul 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea mijloacelor fixe”.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de **.X. lei**, întrucât motocicletele achiziționate nu sunt utilizate în scopul obținerii de venituri.

Referitor la susținerea contestatarii potrivit căreia, în fapt, motocicletele despre care fac vorbire organele de inspecție fiscală sunt „ATV-uri” care au fost utilizate la acțiunile de dezapezire din incinta sediului societății, prin aplicarea unor lame special concepute în acest scop, din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că, în Registrul numerelor de inventar al mijloacelor fixe cele două mijloace fixe apar ca: motocicletă **.X.** – nr. de inventar **X**, înregistrată în 25.09.2007 și motocicletă **.X.** – nr. de inventar **X**, înregistrată în 26.02.2008.

Referitor la aplicarea asupra acestor mijloace fixe a unor lame special concepute pentru utilizarea lor la dezapezire, așa cum argumentează contestatara, se reține că aceasta nu prezintă documente care să susțină că acestor mijloace fixe le-ar fi fost aplicate astfel de lame și astfel ar fi putut fi utilizate în scopul invocat de societate.

De asemenea, nu s-a constatat modificarea valorii de inventar al acestor mijloace fixe (motocicletelor) cu valoarea investiției efectuate în acest sens, motiv pentru care organul de soluționare a contestației reține că mijloacele fixe respective nu sunt folosite de agentul economic în scopul realizării de venituri impozabile (nu sunt utilizate în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii) și nu îndeplinesc cumulativ condițiile legale mai sus citate, astfel că, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe nu sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Având în vedere cele de mai sus, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent cheltuielilor privind amortizarea a două motociclete în sumă de .X. lei.**

**6. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent cheltuielilor cu prestările de servicii achiziționate de la SC .X. SRL și SC .X. SRL în sumă de .X. lei (.X. lei – 2009 și .X. lei – 2010),**

***Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar, în condițiile în care societatea nu a justificat, în condițiile legii, efectuarea respectivelor cheltuieli în scopul obținerii de venituri impozabile.***

**În fapt**, societatea a înregistrat în contul 628 „Cheltuieli cu prestări de servicii”, în perioada 2009-2010, suma totală de **.X. lei (.X. lei – 2009 și .X. lei – 2010)** reprezentând cheltuieli, în baza facturilor emise de SC .X. SRL și SC .X. SRL.

Serviciile facturate de SC .X. SRL au avut la bază contractul nr. .X./01.06.2009 având ca obiect prestarea de servicii de consultanță contabilă și economico-financiară, iar serviciile facturate de SC .X. SRL au avut la bază contractul nr. .X./06.07.2009 având ca obiect prestarea de servicii de consultanță în afaceri.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca devizele anexate la facturi cuprind o simplă enumerare de servicii și au un grad ridicat de generalitate, fără a detalia mai concret natura serviciilor prestate, pentru a se putea justifica dacă au fost efectuate în scopul realizării de venituri, motiv pentru care au stabilit ca societatea nu respecta prevederile art. 21, alin.(4) lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile **art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:**

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

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

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

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, sunt aplicabile prevederile **art. 21, alin. (4) lit. m)** din **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:**

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

coroborat cu pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, care stipulează:

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

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

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

Potrivit normelor legale incidente în materie, rezultă că nu sunt cheltuieli deductibile cheltuielile cu prestări de servicii pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate, iar pentru a fi considerate deductibile aceste prestări de servicii, trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege, justificarea prestării efective a serviciilor să se efectueze prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Serviciile facturate de SC .X. SRL au avut la bază contractul nr. .X./01.06.2009 având ca obiect prestarea de servicii de consultanță contabilă

și economico-financiară, iar serviciile facturate de SC .X. SRL au avut la bază contractul nr. .X./06.07.2009 având ca obiect prestarea de servicii de consultanță în afaceri.

Din conținutul contractelor rezulta ca serviciile în cauză sunt descrise sumar, nu definesc concret natura prestațiilor contractate și efectuate, cuantificarea acestora pe anumite perioade de timp, termenele la care se realizează rezultatele și eficiența serviciilor prestate, generând astfel operațiuni impozabile.

Prestatorii facturează lunar contravaloarea serviciilor, care nu au la bază decât un deviz pentru prestări de servicii care cuprinde o simplă enumerare de servicii, care se repetă în fiecare deviz anexat la facturi.

Se reține faptul că, în afara de contract și devizele anexate la facturi care cuprind o simplă enumerare de servicii și care au un grad ridicat de generalitate, societatea nu a prezentat alte documente justificative nici la inspecția fiscală și nici pe parcursul soluționării contestației.

Mai mult, se constată că, în ceea ce privește contractul nr. .X./06.07.2009 având ca obiect prestarea de servicii de consultanță în afaceri de către SC .X. SRL, al cărui reprezentant legal – administrator este dl. .X. , acesta este și director comercial al SC .X. SRL, având încheiat cu aceasta contractul individual de muncă nr. .X./26.06.2001 și care prin fișa postului are atribuțiuni specifice similare serviciilor din contractul de consultanță, astfel încât nu se justifică necesitatea și prestarea efectivă a acestor servicii.

Se reține că, argumentul agentului economic potrivit căruia legislația fiscală nu prevede un grad de complexitate pe care trebuie să-l îndeplinească devizele justificative, iar respectivele servicii nu sunt aducătoare de venituri, ci prin natura lor sunt sustinatoare ale activității de bază a societății, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, pentru a deduce cheltuielile cu serviciile trebuie îndeplinite cumulativ condițiile expres prevăzute de actele normative anterior citate, respectiv existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor, contribuabilul având și obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate.

În acest sens, se reține că, Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. 1261/12 martie 2014, emisă într-o speță similară, precizează: *„Rezultă din aceste texte legale că pentru a admite deductibilitate costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.*

*Având în vedere mare diversitate serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o*

*listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.*

*La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.*

*În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia.”*

Astfel, întrucât contestatara nu a justificat cu documente efectuarea respectivelor cheltuieli potrivit specificului activității desfășurate în scopul obținerii de venituri impozabile, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de **.X. lei** înregistrată în baza facturilor emise de SC .X. SRL și SC .X. SRL nu este deductibilă la calculul profitului impozabil.

Având în vedere cele de mai sus, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

\*

\*            \*

Soluțiilor de la pct. 4, 5 și 6 le corespunde o diferență de impozit pe profit stabilit pentru perioadă 2008-2010 în urma inspecției fiscale în sumă de **.X. lei**, astfel cum rezultă din adresa nr. .X. /12.06.2015 înaintată de organele de inspecție fiscală și înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A\_SLP 1228/12.06.2015.

În consecință, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând impozit pe profit contestația va fi respinsă ca neîntemeiată.

În baza principiului de drept conform căruia “**accesoriul urmează principalul**”, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** și pentru **accesoriile în sumă de .X. lei** (.X. lei – dobânzi/majorări de întârziere și **.X. lei** - penalități de întârziere) aferente diferenței de impozit pe profit în sumă de **.X. lei**.

**7. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei, calculat pentru perioada 2011-2013, se reține că este aferent neacordării deductibilității pentru:**

- cheltuielile privind amortizarea a două motociclete în sumă de .X. lei și amortizarea imobilului situat în str. .X. în sumă de .X. lei;
- cheltuielile cu prestările de servicii achiziționate de la SC .X. SRL și SC .X. SRL în sumă de .X. lei;
- cheltuielilor cu prestările de servicii achiziționate de la SC .X. SRL în sumă de .X. lei;
- cheltuielile cu prestările de servicii achiziționate de la SC .X. SRL în sumă de .X. lei;
- cheltuielile cu donațiile la .X. filiala .X. în sumă de .X. lei;
- cheltuielile de cazare în sumă de .X. lei, evidențiate în factura nr. .X./03.04.2012 emisa de SC .X. SRL;
- cheltuielile cu impozitul pe clădire și teren situat în .X., str. .X. în sumă de .X. lei.

Prin contestația formulată, societatea invederează că urmare reconsiderării de către organele de inspecție fiscală a activitatilor prestate de întreprinderile individuale, ca activități dependente, cheltuielile cu salariile și contribuțiile sociale aferente, datorate de angajator reprezintă cheltuielile deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit și solicită recalcularea impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2011-31.12.2013.

**Cauza supusă soluționării este dacă pentru cheltuielile cu salariile și contribuțiile sociale aferente ce cad în sarcina angajatorului societatea își poate exercita dreptul de deducere la calculul impozitului pe profit.**

**În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:**

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

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

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

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, în cauză sunt incidente și prevederile art. 94 alin. (3) lit. e) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:*

*[....]*

*e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale.”*

Așa cum s-a reținut la pct. 1 din prezentul capitol, organele de inspecție fiscală au reconsiderat activitatea desfășurată de .X. stabilind impozit pe veniturile din salarii suplimentar și contribuțiile sociale aferente, în condițiile în care cei trei angajați ai societății au calitatea de salariați cu contracte individuale de muncă și calitatea de prestatori de servicii prin intermediul întreprinderilor individuale, iar activitatea desfășurată de aceștia în ambele ipostaze este identică.

De asemenea, organul de soluționare a contestației a reținut că organele de inspecție fiscală nu au constatat că serviciile prestate de cele 3 persoane nu au fost în scopul obținerii de venituri impozabile.

Întrucât cheltuielile cu salariile și contribuțiile sociale datorate de angajator sunt cheltuieli deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, iar impozitul pe veniturile din salarii se reține din suma brută convenită angajatorului, în temeiul prevederilor art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar din documentele aflate la dosarul cauzei nu reiese că organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2011-31.12.2013, în conformitate cu prevederile art. 94 alin. (3) lit. e) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și cu prevederile pct. 11.5. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 2906/2014, care precizează: *“În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare”*, organul de soluționare a contestației va face aplicarea, art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizează *“3) Prin decizie se*

*poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare”, coroborat cu prevederile pct. 11.5. și prevederile pct. 11.6.: “Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”, și se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-CJ .X./21.11.2014 pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei, aferent perioadei 2011 – 2013, urmând ca organele de inspecție fiscală, să reanalizeze impozitul pe profit aferent perioadei 2011 - 2013 în funcție de cele precizate în prezenta decizie, de documentele și argumentele prezentate de societate și de prevederile legale incidente speței.*

Întrucât prin prezenta decizie s-a dispus desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-CJ .X./21.11.2014 pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei, stabilit suplimentar aferent perioadei 2011-2013, ca și consecință, în baza principiului de drept conform căruia **“accesoriul urmează principalul”**, se va desființa decizia de impunere și pentru **accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei (.X. lei – dobânzi/majorări de întârziere și .X. lei – penalități de întârziere)**, urmând ca organele de inspecție fiscală să recalculeze accesoriile în funcție de debitul ce va fi stabilit cu titlu de impozit pe profit.

Prin urmare, pentru considerentele reținute, în baza prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, precum și în conformitate cu dispozițiile art. 216 alin. (1), (3) și (3<sup>1</sup>) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1. lit. a), pct. 11.5. și pct. 11.6. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 2906/2014, se

## **DECIDE**

**1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-CJ .X./21.11.2014, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. , în baza Raportului de**



inspecție fiscală nr. F- CJ .X./21.11.2014, respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - TVA;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente TVA;
- .X. lei - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei - 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 - contribuția individuală de asigurări sociale reținute de la asigurați;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținute de la asigurați;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținute de la asigurați;
- .X. lei - contribuția de asigurări pentru accidente de munca și boli profesionale datorate de angajator;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru accidente de munca și boli profesionale datorate de angajator;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru accidente de munca și boli profesionale datorate de angajator;
- .X. lei - contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei - contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei - contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;

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

**2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-CJ .X./21.11.2014, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. , în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F- CJ .X./21.11.2014, respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - TVA;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente TVA, urmând ca organele de inspecție fiscală, să reanalizeze cauza pentru aceleași obligații bugetare și aceeași perioadă fiscală în funcție de cele precizate în prezenta decizie, de documentele și argumentele prezentate de societate și de prevederile legale incidente speței.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul .X. sau Tribunalul .X.  
în termen de 6 luni de la data comunicării.

**X,**  
**DIRECTOR GENERAL**