

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA de ADMINISTRARE FISCALA
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA NR.365/04.11.2008
privind solutionarea contestatiei formulata de
S.C. "E" S.A.

Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de impunere nr. ... emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ... pentru suma totala de ... lei, reprezentand:

- impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii si asimilate salariilor;
- contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;
- majorari de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;
- varsaminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate;
- majorari de intarziere aferente varsamintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate.

Contestatia a fost depusa la Directia generala a finantelor publice in data de ... asa cum reiese din stampila registraturii, in termenul prevăzut de art. 207 (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, fata de data de ..., data comunicarii deciziei de impunere nr. ... inscrisa pe adresa de inaintare nr. ... anexata in copie la dosarul cauzei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art. 206, art. 207 si art. 209 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este legal investita sa solutioneze contestatia formulata de "E".

I. Prin contestatia formulata, "E" invoca in sustinerea cauzei urmatoarele argumente:

"E" arata ca decizia de impunere nr. ... a fost emisa in urma reverificarii dispuse de Directia generala de solutionare a contestatiilor prin Decizia nr. .../2008 prin care s-a solutionat contestatia formulata de societate impotriva deciziei de impunere nr.....

Societatea contesta decizia de impunere nr. ... cat si dispozitia de masuri nr.

Contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap

"E" sustine ca organul de inspectie fiscala a facut "*abstractie de considerentele deciziei de desfiintare, incalcand astfel prevederile pct. 12.8 din Instructiuni*" in sensul ca "*s-a marginit la a intreba la AJOFM daca societatea a solicitat trimestrial repartizarea de persoane cu handicap in vederea angajarii ... reluand aceeasi teorie invocata si in primul act de control*".

In opinia contestatoarei organul de inspectie fiscala "*nu tine cont de o logica elementara*" in conditiile in care AJOFM "*a comunicat ca in toata aceasta perioada (2002 - 2006) nu a avut in evidenta persoane cu handicap calificate in meseriile specificate*".

Societatea contestatoare sustine ca interpretarea data de organul de inspectie fiscala potrivit careia "*ce daca nu aveau astfel de persoane in evidente si oricum nu ti-ar fi repartizat pe nimeni, esti vinovat ca nu ai intrebat trimestrial*", este "*una abuziva*".

De asemenea, "E" sustine ca "*pentru a fi retinuta o eventuala culpa*" aceasta "*putea fi dovedita numai in conditiile in care, la intrebarea organului fiscal AJOFM ar fi raspuns da, aveam astfel de personal in baza de date la acel moment, daca solicitau atunci eram in masura sa le repartizam persoane spre angajare*".

Impozitul pe venitul din salarii si asimilate salariilor si Contributia la fondul de sanatate datorata de asigurati

"E" arata ca impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariilor in suma de ... lei si contributia pentru asigurarile de sanatate retinuta de la asigurati in suma de ... lei, au fost stabilite in mod nelegal.

Astfel, "E" arata ca baza de impozitare in suma de ... lei se compune in mod corect din retrageri din conturi bancare efectuate de domnul ... si de doamna ... in perioada octombrie 2002 - decembrie 2006 in cuantum de ... lei si din angajarea in perioada martie 2002 - decembrie 2004 a unor consumuri de materiale de constructii in valoare de ... lei la doua obiective de investitii.

Societatea contestatoare sustine ca organul de inspectie fiscala "*a facut abstractie de considerentele deciziei de desfiintare ce a stat la baza refacerii controlului*" incalcand astfel prevederile Instructiunilor aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005.

De asemenea, "E" arata ca o parte din cele doua categorii de cheltuieli asimilate cu venituri de natura salariala au fost considerate ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal si ca "*neconcordantele de sume*" se explica prin faptul ca impozitul pe profit a fost verificat pana la data de 31.12.2005 iar impozitul pe venit pana la luna decembrie 2006.

Totodata, societatea contestatoare sustine ca "*prevederile legale invocate de organul de inspectie fiscala drept temei pentru*

constatarile sale nu sunt aplicabile in speta” intrucat sumelor asimilate cu venituri de natura salariala “li s-a aplicat deja tratamentul fiscal de cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit”.

“E” arata ca “nici un element de cheltuiala ... nu poate fi tratat concomitent ca fiind nedeductibil fiscal la angajator si in acelasi timp venit impozabil la angajat, reglementarea legala fiind in sensul ca sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit acele cheltuieli (venituri asimilate salariilor) neimpozitate la angajat”.

Impozitarea acestor sume atat la impozitul pe profit cat si la impozitul pe venit “excede oricarei reglementari fiscale” si “echivaleaza cu aplicarea retroactiva a tratamentului fiscal specific dividendelor in vigoare incepand cu ianuarie 2005, insa nu pentru ceea ce este interpretat ca dividende ci pentru ceea ce s-a asimilat veniturilor din salarii”.

Societatea contestatoare arata ca organul de inspectie fiscala “nu a luat in considerare nici faptul ca suma de ... lei din totalul materialelor consumate la cele doua obiective de investitii a fost acceptata ca fiind venit impozabil obtinut din productia de imobilizari corporale realizate in regie proprie” si critica constatarea organului de inspectie fiscala potrivit careia “suma de ... lei este o alta decat suma considerata ca dividende”.

II. Prin decizia de impunere nr. ... organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice au stabilit debite suplimentare in baza urmatoarelor constatari din raportul de inspectie fiscala nr. ...:

Inspectia fiscala a cuprins perioada mai 2002 - decembrie 2006 si a fost efectuata urmare a Deciziei nr. .../2008 emisa de Agentia Nationala de Administrare Fiscala - Directia generala de solutionare a contestatiilor prin care s-a dispus reverificarea “E” cu privire la impozitul pe veniturile de natura salariala, contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap si contributia la fondul de asigurari sociale de sanatate datorata de asigurati.

“E” este o societate comerciala pe actiuni care are ca obiect de activitate productia de aparate pentru distributia si comanda electricitatii, producerea si comercializarea de aparatura electrica de joasa tensiune.

1. Impozitul pe veniturile de natura salariala

Organul de inspectie fiscala a constatat ca doamna ... avand calitatea de angajat al “E” a ridicat si utilizat fara documente justificative suma de ... lei.

De asemenea, organul de inspectie fiscala a stabilit ca domnul ..., actionar majoritar si presedinte al consiliului de administratie, a ridicat si utilizat fara documente justificative suma de ... lei.

Aceste sume au fost inregistrate in contabilitate in baza extraselor de cont emise de banca si au fost utilizate pentru diverse plati in magazine.

Totodata, organul de inspectie fiscala a constatat ca "E" a inregistrat cheltuieli in suma de ... lei reprezentand contravaloarea unor materiale de constructii si servicii efectuate pentru realizarea imobilelor din B. si S. *"la care actele de proprietate si autorizatiile de construire apartin persoanei fizice ..."*.

Fata de aceste constatari, organul de inspectie fiscala a stabilit ca in conformitate cu prevederile art. 9 (1) si art. 24 (8) din O.G. nr. 7/2001, art. 41 lit. b) si art. 56 (2) lit. j) din Legea nr. 571/2003, sumele ridicate si utilizate fara documente justificative si sumele reprezentand contravaloarea materialelor de constructii si serviciilor efectuate pentru realizarea imobilelor din B. si S., reprezinta venituri si avantaje de natura salariala ori asimilate salariilor.

Avand in vedere si art. 87 si art. 88 din H.G. nr. 44/2004, organul de inspectie fiscala a calculat impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariilor in suma de ... lei si accesoriile aferente.

2. Contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap

Organul de inspectie fiscala a constatat ca pentru perioada verificata cuprinsa intre ianuarie 2002 - decembrie 2006, "E" *"a avut ca angajati mai mult de 100 de persoane si nu a angajat persoane cu handicap, cu contracte individuale de munca, in procent de cel putin 4% din numarul total de angajati asa cum prevede art. 42 (1) din O.U.G. Nr. 102/1999 aprobat prin Legea nr. 519/2002"*.

Avand in vedere prevederile art. 43 (1) si (2) din Legea nr. 519/2002, organul de inspectie fiscala a solicitat Agentiei Judetene pentru Ocuparea Fortei de Munca *"pentru perioada supusa inspectiei fiscale, precizari referitoare la solicitarea trimestriala privind repartizarea de persoane cu handicap de catre "E"*.

Agentia Judeteana pentru Ocuparea Fortei de Munca, prin adresa nr. ... anexata in copie la dosarul cauzei, comunica faptul ca *"E" nu a solicitat repartizarea de persoane cu handicap in vederea angajarii conform prevederilor O.U.G. nr. 40/2000"*.

In aceste conditii, organul de inspectie fiscala a calculat ca obligatie de plata la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap suma de ... lei si accesoriile aferente.

De asemenea, organul de inspectie fiscala a dispus masura inregistrarii si platii acestor debite.

3. Contributia la fondul de asigurari sociale de sanatate datorata de asigurati

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca "E" datoreaza "o diferenta cu titlul de contributie la fondul de asigurari de sanatate pentru asigurati in suma de ... lei" si accesoriile aferente.

Aceasta diferenta este aferenta veniturilor si avantajelor de natura salariala obtinute de domnul ... si de doamna ... in suma totala de ... lei, tratate la capitolul "Impozit pe veniturile de natura salariala".

De asemenea, organul de inspectie fiscala a stabilit ca "E" a incalcat prevederile art. 8 (1) din O.U.G. nr. 150/2002 si ale O.G. nr. 93/2004.

III. Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate, se retin urmatoarele:

Verificarea a vizat perioada 2002 - 2006.

1. Contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap

Verificarea a vizat perioada ianuarie 2002 - decembrie 2006.

Referitor la suma de ... lei reprezentand varsaminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate si accesoriile aferente in suma de ... lei, Agenția Naționala de Administrare Fiscala prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunte asupra legalitatii obligarii "E" la plata acestor sume, in conditiile in care din documentele aflate la dosarul cauzei rezulta ca societatea nu a solicitat trimestrial repartizarea de persoane cu handicap in vederea angajarii.

In fapt, asa cum rezulta din anexa nr. 4 la raportul de inspectie fiscala nr. ... in baza caruia s-a emis decizia de impunere contestata, in perioada august 2002 - 31.12.2006, "E" a depasit numarul de 100 de angajati si nu a solicitat Agentiei judetene de ocupare a fortei de munca Botosani repartizarea de persoane cu handicap in vederea angajarii cu contract individual de munca.

In drept, incepand din data de 29 iulie 2002, data intrarii in vigoare a Legii nr. 519/2002 pentru aprobarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 102/1999 privind protecția specială și încadrarea în

muncă a persoanelor cu handicap, articolul 42 și articolul 43 ale ordonantei au fost modificate după cum urmează:

“ART. 42

(1) Persoanele juridice care au un număr de cel puțin 100 de angajați au obligația de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de muncă într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați. [...]

ART. 43

(1) Persoanele juridice care nu respectă prevederile art.42 alin. (1) au obligația de a plăti lunar către bugetul de stat o sumă egală cu salariul minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap.

(2) Sunt exceptate de la plata obligatorie prevăzută la alin. (1) persoanele juridice care fac dovada că au solicitat trimestrial la Agenția Națională pentru Ocuparea Forței de Muncă repartizarea de persoane cu handicap”.

Obligația prevăzută de legiuitor în sarcina agenților economici este aceea de a solicita trimestrial repartizarea de persoane cu handicap în vederea angajării.

Aceste dispoziții legale au fost menținute pentru perioada de după 18.07.2004 prin prevederile Legii nr. 343/12.07.2004 pentru modificarea și completarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, care la art. 43 prevede ca :

“(1) Agenții economici, autoritățile și instituțiile publice care nu respectă prevederile art. 42 alin. (1) au obligația de a plăti lunar către bugetul de stat o sumă egală cu salariul minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap.

(2) Sunt exceptați de la plata obligatorie prevăzută la alin. (1) agenții economici, autoritățile și instituțiile publice care fac dovada că au solicitat trimestrial la agențiile județene de ocupare a forței de muncă, respectiv a municipiului București, repartizarea de persoane cu handicap calificate în meseriile respective și că acestea nu au repartizat astfel de persoane în vederea angajării.”

Conform textelor de lege sus invocate se reține că agenții economici au obligația de a angaja cu contract individual de muncă persoane cu handicap.

În cazul în care aceștia nu angajează persoane cu handicap, legiuitorul impune obligația de plată către bugetul de stat a unei sume egală cu salariul minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap.

Singura exceptie constand in scutirea de la plata acestei sume este acordata de legiuitor acelor agenti economici care “fac dovada că au solicitat trimestrial la agențiile județene de ocupare a forței de muncă, respectiv a municipiului București, repartizarea de persoane cu handicap calificate în meseriile respective și că acestea nu au repartizat astfel de persoane în vederea angajării.”

Fata de aceste dispozitii imperative si avand in vedere faptul ca "E" nu a prezentat dovada ca a respectat prevederile legale aplicabile in materie, se retine ca pentru perioada de dupa 29.07.2002 "E" avea obligatia de a calcula si de a efectua lunar varsamintele de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate, stabilita prin inmultirea salariului minim brut pe tara cu numarul de locuri de munca in care nu a incadrat persoane cu handicap, in conditiile in care nu a solicitat trimestrial la Agentia judeteana de ocupare a fortei de munca repartizarea de persoane cu handicap.

Referitor la afirmatia societatii contestatoare potrivit careia organul de inspectie fiscala nu a procedat corect in sensul ca trebuia sa solicite Agentiei judeteane de ocupare a fortei de munca “evidenta persoanelor cu handicap ce indeplineau criteriile de calificare necesare spre a fi repartizate spre angajare la "E"” in perioada supusa verificarii, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat organul de inspectie fiscala verifica modul de respectare a legilor de catre "E" si nu evidentele Agentiei judeteane de ocupare a fortei de munca.

Mai mult, la art.5 (1) din Instructiunile nr.1008 din 20 mai 2003 privind aplicarea art. 43 alin. (2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 519/2002, se fac urmatoarele precizari:

“(1) Solicitarea privind repartizarea de persoane cu handicap în vederea încadrării în muncă se dovedește prin răspunsul scris al Agenției pentru Ocuparea Forței de Muncă”.

Asadar, legiuitorul a instituit o procedura clara pe care trebuie sa o urmeze agentul economic pentru a se incadra in exceptia prevazuta la art. 43(2) din Legea nr. 343/12.07.2004 pentru modificarea si completarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap.

In ceea ce priveste afirmatia conform careia organul de inspectie fiscala a interpretat abuziv prevederile legale ajungand la concluzia potrivit careia “ce daca nu aveau astfel de persoane in evidente si oricum nu ti-ar fi repartizat pe nimeni, esti vinovat ca nu ai intrebat trimestrial”, aceasta nu poate fi retinuta in conditiile in care societatea contestatoare nu a respectat prevederea expresa stipulata de

legiuitor privind singura exceptie in care agentul economic nu datoreaza contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap.

Fata de cele retinute, contestatia formulata de "E" va fi respinsa ca neintemeiata pentru suma de ... lei reprezentand varsaminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate si accesoriile aferente in suma de ... lei.

2. Impozitul pe veniturile de natura salariala si Contributia la fondul de sanatate datorata de asigurati

Verificarea a vizat perioada aprilie 2002 - decembrie 2006.

1. Referitor la suma de ... lei reprezentand impozit pe veniturile de natura salariala si accesoriile aferente in suma de ... lei, Agenția Naționala de Administrare Fiscala prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunte daca acest impozit a fost legal calculat in conditiile in care veniturile ce constituie baza de impozitare au fost incadrate ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal.

In fapt, "E" a inregistrat in perioada aprilie 2002 - decembrie 2006 cheltuieli in suma totala de ... lei reprezentand retrageri din conturile bancare ale societatii efectuate de doamna ... avand calitatea de angajat al "E" si de domnul ..., actionar majoritar si presedinte al consiliului de administratie, cheltuieli pentru care nu s-au prezentat documente justificative.

De asemenea, "E" a inregistrat in perioada aprilie 2002 - decembrie 2004 cheltuieli in suma totala de ... lei reprezentand contravaloare materiale, deplasari si manopera utilizate pentru realizarea imobilelor din B. si S. *"la care actele de proprietate si autorizatiile de construire apartin persoanei fizice ..."*.

In consecinta, in perioada aprilie 2002 - decembrie 2006, "E" a inregistrat pe cheltuieli suma totala de ... lei compusa din urmatoarele:

- plati si extrageri de numerar din contul de card si din contul personal efectuate de domnul ...;

- cheltuieli cu materiale de constructii si servicii efectuate pentru realizarea imobilelor din B. si S.;

- plati si extrageri de numerar din contul de card si din contul personal efectuate de doamna

In drept, pana la data de 01.01.2004, sunt aplicabile prevederile O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, care la art. 9 (1) precizeaza urmatoarele:

"În aplicarea prezentei ordonante, în categoriile de venituri prevazute la art. 4 se cuprind si orice avantaje în bani si/sau în natura

primite de o persoana fizica, cu titlu gratuit sau cu plata partiala, precum si folosirea în scop personal a bunurilor si drepturilor aferente desfasurarii activitatii. Avantajele acordate includ folosinta în scop personal a vehiculelor de orice tip, hrana, cazarea, personalul pentru munci casnice, reducerile de preturi sau de tarife în cazul cumpararii unor bunuri sau prestari de servicii pentru salariatii proprii, gratuitatile de bunuri si servicii, inclusiv sumele acordate pentru distractii sau recreare, precum si altele asemenea”.

Cu privire la articolul de lege sus citat, H.G. nr. 54/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, aduce urmatoarele precizari:

“Avantajele în bani si în natura sunt considerate a fi orice foloase primite de contribuabil de la terti sau ca urmare a unei relatii contractuale între parti, precum contractul de munca, conventia civila de prestari de servicii si altele, dupa caz. [...]

Avantajele în bani pot fi sumele primite pentru procurarea de bunuri si servicii, precum si sumele acordate pentru distractii sau recreere”.

Dupa data de 01.01.2004 sunt aplicabile prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care la art. 41 lit. b) precizeaza urmatoarele:

“Categorii de venituri supuse impozitului pe venit

Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt urmatoarele: [...]

b) venituri din salarii, definite conform art. 55”.

La art. 55 din acelasi act normativ se stipuleaza urmatoarele:

“Definirea veniturilor din salarii

(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani si/sau în natura obtinute de o persoana fizica ce desfasoara o activitate în baza unui contract individual de munca sau a unui statut special prevazut de lege, indiferent de perioada la care se refera, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acorda, inclusiv indemnizatiile pentru incapacitate temporara de munca.

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

k) orice alte sume sau avantaje de natura salariala ori asimilate salariilor.

(3) Avantajele, cu exceptia celor prevazute la alin. (4), primite în legatura cu o activitate dependenta includ, însa nu sunt limitate la: [...]

b) cazare, hrana, îmbracaminte, personal pentru munci casnice, precum si alte bunuri sau servicii oferite gratuit sau la un pret mai mic decât pretul pietei”.

Prin H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se aduc urmatoarele precizari:

“71. Avantajele în bani pot fi sumele primite pentru procurarea de bunuri si servicii, precum si sumele acordate pentru distractii sau recreere.

72. Avantajele în bani si echivalentul în lei al avantajelor în natura sunt impozabile, indiferent de forma organizatorica a entitatii care le acorda”.

Din textele de lege sus citate se retine ca toate veniturile, avantajele in bani sau in natura, bunurile sau serviciile, sumele primite pentru procurarea de bunuri sau servicii constituie venituri sau avantaje de natura salariala care sunt impozabile.

In cazul in speta, doamna ..., angajat al "E", si de domnul ..., actionar majoritar si presedinte al consiliului de administratie al "E", au restras si utilizat din conturile bancare ale societatii suma totala de ... lei pentru care nu au prezentat documente justificative din care sa rezulte ca aceste cheltuieli au fost efectuate in folosul "E" in scopul obtinerii de venituri impozabile.

De asemenea, domnul ..., actionar majoritar si presedinte al consiliului de administratie al "E", este proprietarul imobilelor din B. si S. pentru care "E" a inregistrat in perioada aprilie 2002 - decembrie 2004 cheltuieli in suma totala de ... lei reprezentand contravaloare materiale, deplasari si manopera.

Prin prisma prevederilor legale invocate mai sus se retine ca atat sumele utilizate din conturile bancare ale societatii cat si detinerea in proprietate a celor doua imobile din B. si S. cu titlu gratuit, reprezinta venituri, avantaje in bani sau in natura, care sunt impozabile.

In consecinta, se retine ca in mod legal organul de inspectie fiscala a calculat impozitul pe venit in suma de ... lei aferent sumei totale de ... lei reprezentand avantaje de natura salariala obtinute de doamna ... si de domnul

Referitor la afirmatia "E" privind consemnarea eronata a bazei de impozitare in raportul de inspectie fiscala nr. ... in baza caruia s-a emis decizia de impunere contestata, aceasta nu poate fi retinuta intrucat in anexa nr. 2 la raportul de inspectie fiscala nr. ..., organul de inspectie fiscala prezinta corect baza de impozitare si modul de calcul al impozitului pe venit aferent veniturilor obtinute de domnul

In ceea ce priveste sustinerea societatii contestatoare potrivit careia *“prevederile legale invocate de organul de inspectie fiscala drept temei pentru constatarile sale nu sunt aplicabile in speta”*, bazata pe *“aplicarea retroactiva a tratamentului fiscal specific dividendelor in vigoare incepand cu ianuarie 2005”* si pe faptul ca veniturilor de natura

salariala in suma de ... lei *“li s-a aplicat deja tratamentul fiscal de cheltuieli nedeductibile”*, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat prin actul de control care face obiectul contestatiei "E" nu a avut ca obiectiv verificarea dividendelor.

Privitor la sustinerea potrivit careia o cheltuiala inregistrata la o societate si incadrata ca fiind nedeductibila fiscal nu poate reprezenta concomitent un venit de natura salariala obtinut de o persoana si pentru care societatea are obligatia de a calcula, retine si vira impozit, aceasta nu poate fi retinuta intrucat o cheltuiala care nu a fost efectuata in vederea obtinerii de venituri impozabile, asa cum este cazul sumelor utilizate din conturile bancare ale societatii si sumelor cheltuite pentru cele doua imobile din B. si S., nu poate fi deductibila la calculul impozitului pe profit dar poate reprezenta un venit pentru o persoana fizica, venit care in conformitate cu prevederile legale sus invocate, se impoziteaza.

De asemenea, afirmatia potrivit careia *“ceea ce reprezinta venit obtinut de angajat ... nu este recunoscut ca o cheltuiala la angajator”* nu este relevanta in speta intrucat cheltuiala efectuata de angajator cu drepturile salariale obtinute de angajat in baza contractului de munca sunt deductibile, dar in cazul de fata veniturile obtinute de doamna ... si de domnul ... nu reprezinta venituri obtinute din salariile platite pentru activitatea desfasurata in baza contractului de munca, respectiv in calitate de presedinte al consiliului de administratie, ci sunt obtinute cu titlu gratuit nefacand parte din pachetul salarial.

Cu privire la suma de ... lei reprezentand contravaloare materiale, deplasari si manopera aferente celor doua imobile din B. si S., se retine ca aceasta suma este aferenta perioadei 2002 - 2004 asa cum rezulta si din anexa nr. 2 la raportul de inspectie fiscala nr. ... in baza caruia s-a emis decizia de impunere contestata.

Din analiza anexei nr. 2 la raportul de inspectie fiscala nr. ... rezulta cu claritate ca in perioada 2005 - 2006 nu au fost luate in calcul cheltuieli cu materiale, deplasari si manopera aferente celor doua imobile din B. si S..

In aceste conditii se retine ca organul de inspectie fiscala nu a incalcat prevederile Instructiunilor aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005 ci a avut in vedere retinerile din Decizia nr. .../2008 in sensul ca a explicat faptul ca suma de ... lei nu a fost luata in calcul la stabilirea impozitului pe dividende asa cum sustinea contestatoarea.

Societatea contestatoare nu se poate prevala de principiul *„res judicata pro veritate habetur”* intrucat prin raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata nu s-au contrazis retinerile din Decizia nr. .../2008 in sensul ca prin acea decizie s-a statuat ca acelasi venit nu poate fi tratat ca baza de

impunere concomitent la stabilirea impozitului pe dividende si a impozitului pe veniturile din salarii, nicidecum faptul ca in conditiile incadrării sumei ca fiind o cheltuiala nedeductibila fiscal pentru societate aceeași suma nu poate reprezenta venit impozabil la persoana fizica.

Solutia de desfiintare pronuntata prin Decizia nr. .../2008 a fost consecinta faptului ca organul de solutionare, pe baza documentatiei existenta in acel moment la dosar, nu a putut stabili daca suma ... lei a fost impozitata atat ca venit de natura salariala cat si ca dividend raportata la acelasi subiect impozabil.

Or, asa cum s-a retinut mai sus, in actul de control intocmit in urma reverificarii s-a explicat acest aspect in sensul ca suma de ... lei nu a fost luata in calcul la stabilirea impozitului pe dividende.

Referitor la "*neconcordantele de sume*" si la "*suma de ... lei din totalul materialelor consumate la cele doua obiective de investitii*", se retine ca "E" nu expliciteaza in ce constau acestea si nu aduce nici un argument in sustinere, ori in conformitate cu dispozitiile art. 1169 din Codul civil, "*cel ce face o propunere înaintea judecatii trebuie sa o dovedeasca*".

Fata de cele retinute, contestatia formulata de "E" va fi respinsa ca neintemeiata pentru suma de ... lei reprezentand impozit pe veniturile de natura salariala si accesoriile aferente in suma de ... lei.

2. Referitor la suma de ... lei reprezentand contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati si accesoriile aferente in suma de ... lei, Agenția Naționala de Administrare Fiscala prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunte daca acestea sunt datorate de "E" in conditiile in care, prin contestatia formulata, societatea nu aduce nici o motivatie in sustinere.

In fapt, in contestatia formulata impotriva deciziei de impunere nr. ... emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ..., la pagina 5, "E" arata ca organul de inspectie fiscala a stabilit "*in mod nelegal*" contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati si accesoriile aferente.

In drept, la punctul 12.1. lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se precizeaza urmatoarele:

"Contestatia poate fi respinsa ca:

b) nemotivata, în situatia în care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept în sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii".

Avand in vedere prevederile legale sus citate cat si faptul ca societatea contestatoare nu aduce nici un argument de fapt si de drept

de natura a contrazice constatarile organului de inspectie fiscala cu privire la acesta contributie, contestatia formulata de "E" va fi respinsa ca nemotivata pentru suma de ... lei reprezentand contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati si accesoriile aferente in suma de ... lei.

3. Dispozitia de masuri nr. ...

Cauza supusa solutionarii este daca Agenția Naționala de Administrare Fiscala prin Direcția generala de soluționare a contestatiilor se poate pronunța asupra acestui capat de cerere in conditiile in care contestatiile indreptate impotriva altor acte administrativ fiscale nu intra in competenta sa materiala de solutionare.

In fapt, organul de inspectie fiscala a emis dispozitia de masuri nr. ... prin care s-a dispus inregistrarea in contabilitate a debitelor stabilite prin decizia de impunere nr. 40/30.05.2008.

In drept, art.209 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza urmatoarele:

"1) Contestatiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum si a deciziilor pentru regularizarea situatiei, emise în conformitate cu legislatia în materie vamala, se solutioneaza dup cum urmeaza:

a) contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, precum si accesorii ale acestora, al caror quantum este sub 1.000.000 lei, se solutioneaza de catre organele competente constituite la nivelul directiilor generale unde contestatarii au domiciliul fiscal;

b) contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, accesoriile acestora, al caror quantum este de 1.000.000 lei sau mai mare, cele formulate împotriva actelor emise de organe centrale, cele formulate de marii contribuabili care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, inclusiv accesoriile aferente acestora, indiferent de quantum, si cele formulate împotriva actelor de control financiar se soluioneaza de catre Directia generala de soluionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.

(2) Contestatiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente."

Punctul 5.2 din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizeaza urmatoarele:

"Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul

de procedură fiscală, republicat, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor cuvenite contribuabilului etc.”.

Potrivit punctului 1 din anexa nr. 2 la O.M.F.P. nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului “Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală”, “*Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite”.*

Având în vedere prevederile legale sus citate, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, Direcția generală de soluționare a contestațiilor neavând competența de soluționare a dispozițiilor privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, contestația formulată de "E" va fi transmisă spre competența soluționare Direcției generale a finanțelor publice, în calitate de organ emitent.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 42, art. 43 din Legea nr. 519/2002, art. 43 din legea nr.343/2004, art. 9(1) din O.G. nr. 7/2001, art. 5 (1) din Instrucțiunile nr.1008/2003, H.G. nr. 54/2003, art. 41, art. 55 din Legea nr. 571/2003, pct. 71, pct. 72 din H.G. nr. 44/2004, pct. 5.2, pct. 12.1 din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005, O.M.F.P. nr. 1939/2004, art. 205, art. 206, art. 207 și art. 209 din O.G. nr. 92/2003, se

DECIDE

1. Respingerea ca neintemeiată a contestației formulate de "E" pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

- impozit pe veniturile de natură salarială;
- accesorii aferente impozitului pe veniturile de natură salarială;
- varsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate;
- majorări de întârziere aferente varsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate.

2. Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulate de "E" pentru suma totala de ... lei, reprezentand:

- contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;
- majorari de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati.

3. Transmiterea la Directia generala a finantelor publice pentru competenta solutionare a dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.

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