



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

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



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043
Fax : + 021 336 85 48

DECIZIA NR.197/2013

privind soluționarea contestației formulate de

SC .X. SRL din **.X.**

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală

sub nr. .X./19.03.2013

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finantelor Publice a Municipiului .X. – Activitatea de inspecție fiscală, prin adresa nr. **.X./2013**, înregistrată la Agenția Națională de Administrație Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. **.X./19.03.2013** cu privire la contestația formulată de **SC .X. SRL** cu sediul în .X., str. **.X.** nr. **.X.**, bl. **.X.**, sc. **.X.**, et. **.X.**, ap. **.X.** sector **.X.**, CUI RO **.X.**, înregistrată la ORC sub nr.**J.X./ .X./ .X.**

SC .X. SRL contestă parțial Decizia de impunere nr. **.X./2013** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând TVA, diferența dintre venitul din salarii și impozitul pe venituri din drepturi de autor, contribuții și accesorii și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. **.X./2013** privind diminuarea pierderii fiscale în suma de **.X. lei** pentru perioada 2007-2011 emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finantelor Publice a Municipiului **.X.**, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **.X./2013**.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. **.X./2013** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.**.X.2013**, respectiv **.X.2013** potrivit mențiunii olografe privind data înscrisă de reprezentantul societății pe actele administrative fiscale, aflate în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția Generală a Finantelor Publice.X. la data de **.X.2013**, așa cum rezultă din stampila aplicată pe plicul de expediere postală a contestației, aflat în original la dosarul cauzei.

Constatănd 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, precum

si prevederile pct.5.6 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit caruia „5.6. În situația în care, în urma unei inspecții fiscale efectuate la un contribuabil, organul de inspecție fiscală emite atât decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, cât și dispoziție de măsuri privind diminuarea pierderii fiscale, cele două acte administrative fiscale sunt acte distincte, competența de soluționare fiind cea care rezultă din suma contestată aferentă fiecărui act administrativ fiscal luat individual. În situația dispoziției de măsuri privind diminuarea pierderii fiscale, competența de soluționare este dată de suma cu care se diminuează pierderea. Determinarea competenței de soluționare în funcție de valoarea și natura juridică a fiecărui act administrativ fiscal, luat individual, poate fi stabilită numai în ipoteza în care între dispoziția de măsuri privind diminuarea pierderii fiscale și decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emise în urma inspecției fiscale, de către același organ de inspecție fiscală pentru același contribuabil, nu există nicio legătură.” Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de **SC .X. SRL** din .X..

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X.2013 emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X.2013, societatea susține următoarele:

SC .X. SRL solicita desființarea în parte a Deciziei de impunere nr. .X./2013 emisa de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și a considerentelor din Raportului de Inspecție Fiscală nr. .X./2013, pentru „*obligatii fiscale totale: .X.lei*” sumele contestate având următoarea structura:

- CAS angajat .X. lei,
- Fond sanatate angajat – .X. lei,
- Fond somaj angajat – .X. lei,
- Diferente impozit salarii (impozit salarii minus impozit drepturi de autor) .X.lei,
- CAS angajator .X. lei,
- Fond sanatate angajator .X. lei,
- Fond somaj angajator .X. lei,
- CCI angajator .X. lei,
- CAAMPB angajator .X. lei,
- Fond handicapati .X. lei,
- Fond garantare creante salariale .X. lei,
- TVA .X. lei, si accesoriile aferente.

Totodata, se contesta stabilirea sumelor suplimentare de plata in sarcina subscrisei prin Decizia de impunere nr. .X./2013 care a determinat pierdere fiscala in suma de .X. lei pentru perioada 2007- 2011.

SC .X. SRL, prin adresa inregistrata la DGFP – Municipiul .X. sub nr. .X./2013 precizeaza:

“Sectiunea I a contestatiei prezinta atat tabelul reperelor fiscale stabilite ca sume de plata in sarcina subscrisei din Decizia de Impunere nr..X./2013 cat si sumele (Debitele principale) necontestate, respectiv:

- Suma de .X. lei reprezentând diferență impozit pe venit și contribuții sociale aferente contractelor de cesiune de drepturi de autor (din care .X. lei .X. angajat, .X. lei .X. angajat, .X. lei somaj angajat, .X. lei .X. angajator, .X. lei .X. angajator, .X. lei somaj angajator, .X. lei .X. angajator, .X. lei .X. angajator, .X. lei .X. angajator, .X. lei fond garantare creante salariale);

- Suma de .X. lei reprezentând TVA nedeductibil;

- suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit și TVA calculate suplimentar, ca urmare a nedeductibilitatii cheltuielilor și a TVA aferenta combustibilului (din care .X. lei impozit pe profit si .X. lei TVA).”

SC .X. S.R.L contesta concluziile raportului de inspecție fiscală pentru următoarele motive de fapt si de drept:

(i) inspecția fiscală a procedat la reconsiderarea unor raporturi juridice nesuscetibile de retratare fiscală - drepturi de autor, încălcând flagrant dispozițiile art. 7 alin. (1) pct. 2.1 și 2.2 din Codul fiscal și ale punctului 1 din Normele metodologice, care exclud veniturile din cesiunea drepturilor de autor de la posibilitatea recalificării în venituri salariale;

(ii) lipsa unui temei de drept viabil pentru calculul retroactiv al contribuțiilor sociale pe perioada 2007-iunie 2010. Legislația fiscală anterioară datei de 28 iunie 2010 (aplicabilă deci perioadei supuse inspecției fiscale) nu permitea recalcularea contribuțiilor sociale ca urmare a recalificării fiscale a veniturilor, ne este imputată cu titlu de contribuții sociale și accesorii aferente acestora o sumă totală de .X. lei;

(iii) în subsidiar, inspecția fiscală a procedat în mod greșit și abuziv la retratarea fiscală, în condițiile în care activitățile prestate în baza contractelor de cesiune de drepturi de autor nu îndeplineau niciunul dintre criteriile de dependență prevăzute de art. 7 alin. 1 punctul 2.1. din Codul fiscal;

(iv) negarea în integralitate a dreptului de deducere pentru cheltuiala efectuată cu combustibilul, atât din punctul de vedere al impozitului pe profit cât și al TVA, cu toate că majoritatea autoturismelor deținute și utilizate de societate se înscriau în excepțiile de la limitarea dreptului de deducere prevăzute de art 21 alin 4 lit. t) și art. 145' din Codul fiscal.

I. Motivele de fapt si de drept ale contestației

Activitatea .X. este concentrată asupra a trei direcții principale:

- publicația Piața Financiară - publicație lunară;
- publicația .X. - publicație lunară;
- organizarea de conferințe.\

SC .X. S.R.L prezinta cadrul larg de publicatii care apartin societatii, respectiv:

- suplimente ale revistei Piața Financiară: **Fin Focus** Mediul (apariție bianuală), Fin-Focus țară (cu apariție anuală, cu ocazia zilei naționale a statelor respective - de ex. Fin Focus Egipt, Fin Focus Germania, etc),
- secțiuni ale revistei Piața Financiară au fost dezvoltate în suplimente ale acesteia: **.X.**, Asigurări, Carduri și plăți electronice, **Prima** casă, Fonduri mutuale etc. Aceste suplimente nu au o apariție regulată, depinzând de contextul economic, de interesul manifestat vizavi de o anumită piață de profil și nu în ultimul rând, de capacitatea revistei de a se auto-finanța prin vânzarea spațiului publicitar,
- conceptul **Topuri**, prima publicație de acest gen fiind România Top 100 (apariție anuală). Incepând cu anul 2008, topurile **.X.** s-au specializat, apărând publicațiile: Avocați de top, Bancheri de top, Asigurători de top, Transportatori de top, Viticultori de top etc. toate acestea au o apariție anuală și respectă un calendar aproximativ al lunilor de apariție,

Contestatară menționează ca apariția tuturor revistelor cu editare ocazională (anuală, bianuală sau ediție eveniment) este determinată în egală măsură de contextul economic și de cererea de publicitate în domenii de specialitate (bancar, avocatură, asigurări, leasing, agricultură etc). Astfel, suplimentele **.X.** sunt integral finanțate din vânzarea de spațiu publicitar în interiorul acestora, cunoscând lumina tiparului numai în condițiile în care spațiul publicitar vândut acoperă integral costurile de apariție.

Contestatară precizează ca structura de contractare a personalului de specialitate a fost concepută astfel:

- pentru publicațiile permanente, lunare (Piața Financiară și **.X.**), personalul redacțional a fost încadrat cu contract individual de muncă;
- pentru munca suplimentară, ocazională, **.X.** a încheiat contracte de cesiune de drepturi de autor.

Următoarele aspecte au impus ca optimă această structură contractuală:

- există o delimitare clară a atribuțiilor și a materialelor care fac obiectul contractului de muncă de cele care fac obiectul cesiunii drepturilor de autor, acestea nesuprapunându-se;
- pentru editarea suplimentelor **.X.** au fost încheiate contracte de cesiune de drepturi de autor atât cu persoane care erau și salariați ai **.X.**, cât și cu terțe persoane;
- nu se putea anticipa cu exactitate care dintre persoane vor scrie pentru un supliment sau altul și cu atât mai mult aceste persoane nu ar fi putut fi obligate prin contract de muncă să scrie anumite materiale care nu puteau fi previzionate din timp și nu puteau fi apreciate ca volum de muncă (ori obiectul contractului de muncă constă în stabilirea de drepturi și obligații);
- contractele de muncă încheiate cu salariații presupuneau nu doar muncă de creație urmând criteriile impuse de structura ierarhică a **.X.**, ci și muncă de organizare, administrare, management a publicațiilor respective;
- precizarea fiecărei noi publicații cu apariție neregulată (anuală sau singulară) în contractul de muncă ar fi impus formalități ineficiente ca orizont de timp pentru

.X.;

- în marea majoritate, autorii nu au o revistă-supliment pentru care scriu cu predilecție, există multe exemple în care un anumit supliment este rezultatul muncii de creație-concept a unei singure persoane (practic, nu conține doar un număr de articole redactate de o persoană, ci a fost „inventată” de respectiva persoană - a se vedea revista *Despre cancer* - .X.;

- materialele care fac obiectul cesiunii drepturilor de autor sunt realizate în afara sarcinilor de serviciu, în afara programului de lucru și fără a folosi baza materială a .X.;

- .X. nu își asumă nicio obligație în contractul de cesiune de drepturi de autor (ex. care să angajeze răspunderea de tip comitent-prepus), alta decât aceea de plată a remunerației.

1. Referitor la faptul ca inspectia fiscală a procedat la reconsiderarea unor raporturi juridice nesuscetibile de retratare fiscală - drepturi de autor, încalcând flagrant dispozițiile art. 7 alin. (1) pct. 2.1 și 2.2 din Codul fiscal și ale punctului 1 din Normele metodologice, care exclud veniturile din cesiunea drepturilor de autor de la posibilitatea recalificării în venituri salariale, societatea mentioneaza urmatoarele:

- „retratarea fiscală a fost cu orice preț și împotriva tuturor dispozițiilor legale aplicabile speței” în condițiile în care recalificarea fiscală a constituit un scop în sine al inspecției fiscale datorită presiunii resimțite de inspectorii fiscali urmare a Procesului verbal nr. .X./2011 întocmit de Direcția Generală .X.

- în marea lor majoritate, obiectul contractelor de cesiune de drepturi de autor care au fost retratate fiscal a constat în crearea de articole de presă în suplimentele cu apariție ocazională și în crearea de materiale grafice pentru conferințe.

Mai mult, articolele de presă fac obiectul protecției Legii nr.8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe, iar punctul 1 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal menționează expres că veniturile din drepturi de autor definite potrivit prevederilor Legii nr.8/1996 nu pot fi reconsiderate ca venituri din activități dependente potrivit prevederilor art.7 alin.(1) pct.2.1 și 2.2 din Codul fiscal, or, organele de inspecție fiscală au făcut o recalificare fiscală.

SC .X. S.R.L își asumă implicațiile fiscale pentru cinci contracte de cesiune de drepturi de autor care, nu întrunesc toate rigorile Legii nr.8/1996, astfel societatea nu contestă suma de .X. lei reprezentând diferență impozit pe venit și contribuții sociale aferente contractelor de cesiune de drepturi de autor pentru următoarele persoane: .X., .X., .X., .X., .X. calculată de inspecția fiscală.

Pentru toate celelalte contracte, **SC .X. S.R.L** consideră tratamentul fiscal aplicat de organele de inspecție fiscală ca nelegal și injust.

SC .X. S.R.L precizează că a prezentat în timpul inspecției fiscale numeroase puncte de vedere, întrucât recalificarea fiscală a organelor de inspecție fiscală este în contradicție cu dispozițiile punctului 1 din Normele metodologice de aplicare a art.7 din Codul fiscal, inspectorii fiscali schimbând întemeierea în drept a recalificării. Aceștia au preferat să ignore complet existența art.7 din Codul fiscal și a Normelor de aplicare, aplicând doar dispozițiile art.11 din Codul fiscal.

SC .X. S.R.L precizeaza ca art.11 alin.(1) din Codul fiscal este **regula generală** în ceea ce privește posibilitatea organelor de inspecție de a recalifica fiscal anumite operațiuni, în condițiile în care în materia recalificării diferitelor tipuri de venituri în venituri din activități dependente, sunt aplicabile prevederile art.7 din Codul fiscal care reprezintă **norma specifică** de reglementare.

Astfel, abordarea inspectorilor fiscali lipsește de aplicabilitate cele două excepții instituite prin norma specială, respectiv nerecalificarea veniturilor obținute din exercitarea profesiilor liberale și din cesiunea drepturilor de autor.

Totodata, **SC .X. S.R.L** menționeaza că deși la paginile 23 și 24 din Raportul de inspecție fiscală se citează în întregime punctul de vedere prezentat de .X. la data de 12.10.2012 în care s-a atras atenția asupra limitării posibilității de recalificare fiscală a veniturilor din cesiunea drepturilor de autor, aspecte reluate și în Punctul de vedere depus ca urmare a discuției finale cu contribuabilul, **organele de inspecție fiscală nu comentează în niciun fel textele de lege invocate în favoarea societății, dar** în schimb, inspectorii fiscali invocă dispozițiile punctului 24 paragraful al treilea din normele metodologice de aplicare a Codul fiscal.

SC .X. S.R.L menționeaza ca acest temei de drept este periculos pentru concluziile formulate de inspecția fiscală din două motive:

1. nu este aplicabil situației de fapt, întrucât societatea nu se afla în situația unei cesiuni a drepturilor de autor care să intre în sfera atribuțiilor de serviciu, conform dispozițiilor exprese din contractul de muncă (dimpotrivă, analiza atribuțiilor de serviciu conform CIM și fișei postului în comparație cu contractele de cesiune de drepturi de autor ar fi relevat faptul că acestea nu au nimic în comun);
2. nu vorbește decât de impozitarea acestor tipuri de venituri, nu și de aplicarea contribuțiilor sociale.

2. Referitor la faptul ca inspecția fiscală nu oferă niciun temei de drept pertinent, cu privire la recalcularea retroactivă a contribuțiilor sociale, societatea menționeaza urmatoarele:

- organele de inspecție fiscală au urmărit cu tot dinadinsul să evite dispozițiile art.7 din Codul fiscal ale cărui norme de aplicare interziceau recalificarea veniturilor din cesiunea de drepturi de autor în venituri din activități dependente, organele de inspecție au omis faptul că acest art.7 din Codul fiscal este singura dispoziție de drept fiscal pe care se pot întemeia în recalcularea contribuțiilor sociale ca urmare a recalificării fiscale;

- legislația specială care reglementează contribuțiile sociale (invocată în RIF și în decizia de impunere) nu a conținut niciodată dispoziții legale care să permită calculul retroactiv de contribuții sociale în cazul recalificării veniturilor, motivul pentru care, la data de 1 iulie 2010, prin Ordonanța de urgență nr.58/2010 a fost introdus punctul 2.2 în cadrul art.7 din Codul fiscal care reglementa expres această posibilitate de recalculare a contribuțiilor sociale pentru veniturile recalificate.

De asemenea, **SC .X. S.R.L.** mentioneaza ca organele de inspectie pentru a nu deveni prea evident faptul că temeiurile de drept extrase din legile speciale nu oferă în realitate suport pentru recalcularea contribuțiilor sociale și în cazul recalificării veniturilor, nu au citat vreun text de lege, ci doar au făcut referire la numărul articolului și la numele actului normativ.

SC .X. S.R.L. sustine că toate dispozițiile legale citate în RIF, se referă strict la venituri obținute în baza contractelor de muncă, ceea ce nu este cazul societatii, nu la venituri din activități dependente sau la venituri asimilate acestora.

În concluzie, **SC .X. S.R.L.** solicită constatarea faptului că art.7 din Codul fiscal, dispoziție care nu a constituit temei legal pentru emiterea actelor administrative contestate, este singura dispoziție legală care permite recalcularea contribuțiilor sociale în cazul recalificării veniturilor, legile speciale făcând referire expresă la veniturile obținute în baza unor contracte de muncă, or, art.7 din Codul fiscal este dispoziția legală care restricționează recalificarea veniturilor obținute din cesiunea drepturilor de autor ca venituri dependente.

3. Referitor la faptul ca inspectia fiscală a procedat în mod greșit și abuziv la retratarea fiscală, în condițiile în care activitățile prestate în baza contractelor de cesiune de drepturi de autor nu îndeplineau niciunul dintre criteriile de dependență prevăzute de art. 7 alin. 1 punctul 2.1. din Codul fiscal, societatea mentioneaza:

Referitor la excluderea expresă a drepturilor de autor de la recalificarea fiscală, **SC .X. S.R.L** atrage atenția asupra condițiilor în care o astfel de recalificare se poate face asupra altor tipuri de venituri decât cele exceptate expres de lege, în condițiile în care art.7 din Codul fiscal prevede expres atât criteriile care determină recalificarea veniturilor, cât și consecințele, respectiv limitele recalificării.

În ceea ce privește executarea operelor care au făcut obiectul contractelor de drepturi de autor, **SC .X. S.R.L** mentioneaza :

- nu aveau la bază o relație de subordonare, .X. necomandând expres niciunei persoane să scrie pentru o anumită publicație sau să producă un anumit articol;
- aveau loc în afara programului de lucru, la domiciliul redactorilor;
- se făceau cu folosința exclusivă a bazei materiale a persoanelor fizice;
- nu implicau decontarea niciunui cost de deplasare sau a oricărei alte cheltuieli.

În ceea ce privește motivarea caracterului de dependență a activității de creare de articole de presă în baza contractelor de drepturi de autor, organele de inspectie fiscală au invocat următoarele argumente:

- **încheierea contractelor de cesiune de drepturi de autor pe perioadă nedeterminată;**

Contraargumente:

- + acest criteriu nu este menționat printre cele patru condiții exprese și limitative de recalificare reglementate de art.7 Cod fiscal;
- + legea drepturilor de autor permite încheierea unor astfel de contracte pe perioadă nedeterminată.

- coexistența contractelor de muncă cu cele de drepturi de autor;

Contraargumente:

+ inspecția fiscală nu a făcut o analiză comparativă a sarcinilor de serviciu cu obiectul contractelor de cesiune de drepturi de autor, pentru a identifica o eventuală suprapunere a sarcinilor;

+ fiecare contract de cesiune de drepturi de autor încheiat de .X. este circumscris unei anumite creații, fiind însoțit de listele cu articolele scrise în fiecare lună în parte, cu indicarea numărului de pagini și a publicației căreia îi vor fi destinate. Aceste acorduri de cesiune care detaliază operele asupra cărora s-au cesionat lunar drepturile materiale de autor **nu** au fost reținute în raportul de inspecție, deși au fost puse la dispoziția acestora în integralitate;

+ inspectorii fiscali au omis în mod intenționat să precizeze în RIF faptul că și terțe persoane aveau contracte de cesiune de drepturi de autor încheiate cu .X., nu doar persoane care aveau și calitatea de salariați. Astfel, în perioada supusă controlului, aproximativ 50 de persoane aveau încheiate contracte de cesiune de drepturi de autor cu .X., printre care: .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., etc.

- stabilirea unei remunerații fixe în baza contractului de cesiune de drepturi de autor;

Contraargumente:

+ acest criteriu nu este menționat printre cele patru condiții exprese și limitative de recalificare reglementate de art. 7 Cod fiscal;

+ legea drepturilor de autor permite încheierea unor astfel de contracte de cesiune cu remunerație fixă.

- existența unei diferențe semnificative între sumele înscrise în contractele de muncă și contractele de drepturi de autor.

Contraargumente:

+ din .X. de contracte, diferențe semnificative de sume există doar în 7 câteva cazuri, în cel puțin 15 cazuri sumele obținute din cesiunea drepturilor de autor fiind mult inferioare celor din contractele de muncă.

În consecință, **SC .X. S.R.L** solicită să se constate că activitățile care făceau obiectul contractelor de drepturi de autor nu îndeplinesc niciunul dintre criteriile de dependență enumerate limitativ de art.7 Cod fiscal și în consecință nu puteau fi recalificate.

De asemenea, se solicita să se constate că motivele invocate de inspectorii fiscali nu constituie nici pe departe criterii suficiente sau determinante în conferirea caracterului de dependență al activității și că recalificarea activității s-a efectuat în lipsa unei analize temeinice a obiectului cesiunii drepturilor de autor.

4. Referitor la faptul ca inspecția fiscală a considerat întreaga cheltuială efectuată cu combustibilul ca nedeductibilă din punctul de vedere al impozitului pe profit și al TVA, cu toate că majoritatea autoturismelor deținute și utilizate de societate se înscriu în excepțiile de la limitarea dreptului de deducere prevăzute de art. 21 alin. 4 și ale art. 145¹ din Codul Fiscal, societatea menționează:

- dispozițiile art. 21 alin. 4 și ale art. 145' din Codul Fiscal restricționează dreptul de deducere a cheltuielilor cu combustibilul și a TVA aferenta combustibilului utilizat pentru uzul autovehiculelor destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri.

Punctul 45¹ din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal oferă explicații suplimentare cu privire la încadrarea excepțiilor de la această regulă, respectiv pentru autovehiculele care sunt folosite exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și pentru vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă.

Pentru a se încadra în deducerea de 100%:

- în cazul curierilor: vehiculele trebuie utilizate în mod exclusiv pentru curierat;
- în cazul agenților de vânzări: vehiculele trebuie utilizate de către angajați care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, etc.

SC .X. S.R.L menționează că persoanele care au utilizat autovehiculele aparținând .X. se împart în următoarele categorii:

1. persoane angajate cu contract individual de muncă în funcția de șoferi, care au avut ca activitate exclusivă curieratul - .X. - sef serviciu administrativ (.X.), .X. - (.X.);

2. persoane angajate cu contract individual de muncă în funcția de șoferi, care au avut ca activitate exclusivă curieratul și transportul de persoane: .X. - (.X. și ulterior .X.), .X. - (.X.);

3. persoane angajate cu contract individual de muncă în funcții ce vizau exclusiv vânzările: .X. - director evenimente (.X.), .X. - manager proiect evenimente (.X.), .X. - agent vânzare publicitate (.X.), .X. - agent vânzare publicitate (.X.), .X. - agent vânzare publicitate (.X.);

4. persoane care se ocupă în mod semnificativ de vânzări, fără a se ocupa în principal de aceasta: .X. - redactor-sef (.X.), .X. -redactor-sef (.X.), .X. - director adjunct (.X.), .X. - director general (.X.). Întrucât aceste persoane nu se ocupă exclusiv de vânzări, ci doar ocazional, suma de .X. lei reprezentând cheltuiala și TVA-ul aferent combustibilului acestora, nu face obiectul prezentei contestații.

SC .X. S.R.L precizează ca datorită lipsei foilor de parcurs, organele de inspectie fiscala au ajuns în situația paradoxală ca nici măcar benzina utilizată de persoanele angajate în funcția de șoferi să nu fie deductibilă.

De asemenea, **SC .X. S.R.L** menționează ca organele de inspectie fiscală, inspirat de noile dispoziții legale care au intrat în vigoare în iulie 2012 (ulterior perioadei verificate) unde se menționează pentru prima dată obligativitatea de a prezenta foi de parcurs ca document justificativ al deducerii, au ignorat celelalte tipuri de documente justificative prezentate de societate în dovedirea utilizării combustibilului în scopul desfășurării activității de vânzări și curierat, respectiv contracte de muncă și fișe de post, bonuri de benzină cu menționarea numărului mașinii, avize de expediție, procese-verbale de predare-

primire materii prime încheiate cu diverși furnizori, bonuri de comandă, invitații la diverse evenimente care implicau deplasarea, facturi transmise clienților în original, cu menționarea la datele de expediție numărul mașinii și al persoanei cae a făcut livrarea facturii, etc.

Totodata, **SC .X. S.R.L** precizeaza ca deși chiar și legislația aplicabilă la momentul redactării contestației, mult mai exigentă decât legislația aplicabilă în perioada supusă inspecției, menționează că dovada folosirii autoturismelor exclusiv în scopul afacerii se poate demonstra cu foi de parcurs SAU cu orice alte documente ce pot fi furnizate, pentru .X. inexistența foilor de parcurs a reprezentat un punct al inspecției fiscale în fața căruia orice alt agument era irelevant.

Principalul argument invocat pe perioada inspecției în susținerea acestei abordări inflexibile a fost faptul că foile de parcurs există reglementate încă din anul 2006, prin Regulamentul de aplicare a OUG nr.195/2002 privind circulația pe drumurile publice.

SC .X. S.R.L menționeaza ca ceea ce s-a omis în susținere a fost faptul că neconformarea cu dispozițiile legislației privind circulația pe drumurile publice poate duce la administrarea unei sancțiuni juridice, nu fiscale, legea fiscală fiind lege specială în materia taxelor și impozitelor care reglementează de sine stătător sancțiunile și implicațiile fiscale ale anumitor fapte juridice.

Astfel, atât timp cât Codul fiscal nu prevedea expres că deductibilitatea la combustibil este condiționată de întocmirea foilor de parcurs, în detrimentul oricărei alte documentații pertinente, **SC .X. S.R.L** solicită să se constate că neacceptarea deducerii a fost făcută de inspectorii fiscali cu depășirea cadrului legal fiscal.

De asemenea, **SC .X. S.R.L** menționeaza ca organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibile cheltuielile cu combustibilul inclusiv pe perioada anterioară datei de 1 mai 2009, când au fost introduse în Codul fiscal limitările exercitării dreptului de deducere pentru combustibil.

II. Prin Decizia de impunere nr..X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală si Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2013 emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finantelor Publice a Municipiului .X., au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii si dispune masuri ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, astfel:

Ca urmare a inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

1. In ceea ce priveste TVA din perioada 01.01.2007-31.12.2011

Organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență în suma de .X. lei între TVA deductibilă declarată de societate prin decontul de TVA și TVA deductibilă conform inspecției fiscale, respectiv:

- suma de .X. lei, reprezentând neacceptarea la deducere a TVA aferenta inregistrarii fara documente legal intocmite (facturi in copie), incalcand prevederile art.146 alin.1 lit.a) coroborat cu art 155 din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.
- suma de .X. lei reprezentand neacceptarea la deducere a TVA aferenta serviciilor (situatia facturilor reprezentand servicii prestate de SC .X.) pentru care prestarea efectiva nu a fost justificata de societate prin rapoarte de lucru, studii de piata si alte materiale corespunzatoare, incalcand prevederile art. 21 alin.4 lit. m) coroborat cu art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare;
- suma de .X. lei reprezentand neacceptarea la deducere a TVA aferenta consumului de combustibil pentru care nu s-a putut prezenta justificarea utilizarii in scopuri economice ale autoturismelor aflate in dotarea societatii, incalcand prevederile art.145 alin.2 lit.a coroborat cu art 21 alin.1 din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, in perioada ianuarie 2007 – mai 2009 si art. 145¹ alin.2 lit.a) coroborat cu art. 21 alin.4 lit. t) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, incepand cu iunie 2009.

Pentru justificarea consumului de combustibil, organele de inspectie fiscala, in baza prevederilor art.52 si art.56 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare au solicitat, prin Nota din data de 30.08.2012, documentele in baza carora au fost inregistrate ca si cheltuieli deductibile sumele reprezentand combustibilul consumat pentru autoturismele aflate in evidenta societatii, precum si fisa postului persoanelor care le-au utilizat.

Conform raspunsurilor din data de 04.09.2012 si din data de 03.10.2012 date de d-nul .X., in calitate de administrator al societatii, la Solicitarea de informatii suplimentare din data de 30.08.2012, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca societatea nu a intocmit si nu a putut prezenta ordine de deplasare, foi de parcurs sau orice alte documente justificative care sa contina minimum urmatoarele informatii: vehiculul utilizat, scopul si locul deplasarii, numarul de kilometri parcursi, norma proprie de consum de carburanti pe kilometru parcurs, astfel incat sa se poata stabili daca vehiculele au fost folosite exclusiv in activitati economice, respectiv in scopul realizarii de venituri impozabile sau au fost utilizate si in alte scopuri, caz in care TVA aferenta este nedeductibila, incalcand prevederile art.21 alin.4 lit.t), coroborat cu art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, luand in considerare toate aspectele mentionate, organele de inspectie fiscala au considerat ca nu se poate stabili daca autovehiculele au fost folosite exclusiv in activitati economice, respectiv in scopul realizarii de venituri impozabile, conform prevederilor legale, sau au fost utilizate si in alte scopuri.

Organele de inspectie au stabilit TVA colectata suplimentar in suma de .X. lei, in baza prevederilor art.133 alin.3 din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, in cota de 24% aplicata asupra bazei formata din:

- factura nr. .X./29.11.2010 in valoare de .X.Euro (.X. lei) emisa catre .X. – Irlanda, Cod TVA .X.; reprezentand publicitate in revista .X.. Acest cod de TVA nu era activ in perioada desfasurarii operatiunilor intracomunitare, asa cum reiese din adresa nr. .X./2012 a Serviciului Municipal .X.;
- factura nr. .X./06.12.2011 in valoare de .X. Euro (.X. lei) emisa catre .X. – Bulgaria, cod TVA .X., reprezentand taxa de participare la conferinta The Ultimate .X.. Acest cod de TVA apare nealocat de SIM, asa cum reiese din adresa nr. .X./25.06.2012 a Serviciului Municipal .X.

Pentru TVA de plata, in suma de .X. lei stabilita suplimentar in urma inspectiei fiscale efectuate, s-au calculat pana la data de 30.11.2012 majorari de intarziere in conformitate cu prevederile O.G. nr.61/2002, O.G. nr.92/2003 republicata si ale Legii nr.210/2005, in suma de .X. lei.

De asemenea, au fost calculate penalitati in suma de .X. lei prin aplicarea cotei de 15% asupra diferentelor la data de 31.12.2011, in suma de .X. lei stabilite in urma inspectiei fiscale, conform art.120¹ alin.1 si 2 lit.c) din OG nr.92/2003.

2. In ceea ce priveste impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariilor din perioada 01.01.2007-31.12.2011

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a platit in perioada ianuarie 2007 – iunie 2010, venituri din drepturi de proprietate intelectuala, respectiv drepturi de autor, catre persoane fizice care in aceeasi perioada detineau in cadrul societatii, calitatea de salariat cu contract de munca pe perioada nedeterminata cu durata de lucru de 8 ore /zi 40 de ore /saptamana.

In vederea clarificarii acestor aspecte, organele de inspectie fiscala au solicitat societatii punerea la dispozitie a fiselor de post, contractelor de munca, a contractelor de cesiune drepturi de autor, acordurile de cesiune, pentru salariatii societatii, precum si articolele/lucrarile care au facut obiectul acestora, in vederea clarificarii aspectelor retinute.

Urmare analizarii documentelor puse la dispozitie de catre **SC .X. S.R.L** pentru un numar de .X. de persoane, respectiv a fiselor de post, contractelor de munca, a contractelor de cesiune drepturi de autor, acordurilor de cesiune drepturi autor, precum si a revistelor si suplimentelor editate de .X. si luand in considerare precizarile societatii din adresa inregistrata la DGFP.X. sub nr. .X./2012, organele de inspectie fiscala au retinut urmatoarele aspecte:

- contractele de cesiune drepturi de autor au fost incheiate pe perioada nedeterminata, fara sa se mentioneze termenele de predare a operei/lucrarii/articolului,
- pentru unii dintre salariati s-a observat ca atat contractul de munca, cat si cel de cesiune drepturi de autor au existat in aceeasi perioada,
- unele contracte contin obligatia achitarii unei remuneratii lunare nete fixe pe toata perioada contractului si chiar avans si lichidare,
- existenta unei diferente semnificative intre sumele inscrise in contractele de munca si sumele incasate in baza contractelor de cesiune drepturi de autor,

- societatea a incheiat cu salariatii sai contracte de cesiune drepturi de autor avand ca obiect scrierea de articole,
- desi articolele scrise de salariati in vederea publicarii in revistele .X. se incadreaza in prevederile Legii nr.8/1996, s-a constatat, in urma inspectiei fiscale, ca in aceeaasi perioada, acestia isi desfasurau activitatea la birourile societatii, de la punctul de lucru, in baza contractelor individuale de munca, incheiate pe perioada nedeterminata, cu timp de lucru 8 ore/zi, 40 de ore /saptamana, avand functii specifice activitatii unei edituri, respectiv redactori si tehoredactori,
- acestia au scris articole pentru publicatiile editurii .X., respectiv .X. – publicatie lunară, .X. – publicatie lunară, precum si in suplimentele acestora, cum ar fi topurile .X., .X., .X.etc.
- totodata pe coperta interioara a suplimentelor la reviste apar mentiunile Editor: .X. si numele editorilor, redactorilor si directorilor editurii .X., mentiuni similare cu cele ale publicatiilor periodice lunare - Piata Financiara si .X.,
- in ceea ce priveste contractele de cesiune drepturi de autor prin care se prevede transferul dreptului patrimonial al operelor/articole scrise in vederea publicarii create de aceste persoane, acest transfer exista prin insasi indeplinirea sarcinilor de serviciu conform contractelor individuale de munca incheiate,
- pentru unele contracte de cesiune drepturi de autor, societatea nu a putut prezenta materiale scrise/articole/lucrari sau alte documente create de "autori" in vederea publicarii,
- unele contracte de cesiune drepturi de autor, au ca obiect activitati care nu au fost considerate de catre echipa de inspectie fiscala obiect al dreptului de autor asa cum este el definit in Legea nr.8/1996 privind dreptul de autor si drepturile conexe,
- au fost reziliate, incepand cu data de 01.07.2010 toate contractele de cesiune drepturi de autor incheiate cu persoanele care detineau si calitatea de salariat al societatii, iar in cursul lunii iulie 2010 au fost incheiate acte aditionale la contractele de munca avand ca obiect majorarea salariilor, urmare intrarii in vigoare a OUG nr.58/2010 cand a fost introdus pct 2.2 in cadrul art.7 al Codului Fiscal.

In concluzie, organele de inspectie fiscala avand in vedere aspectele mentionate si in baza prevederilor legale, respectiv art.11 alin.1 si art.46 din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.24 din HG nr.44/2004, contractele de cesiune drepturi de autor, incheiate cu salariatii societatii reprezinta in fapt contracte de munca in integralitate, iar veniturile obtinute in baza acestora, reprezinta venituri de natura salariala potrivit Cap.III Titlul III din Cod Fiscal, societatea avand obligatia inregistrarii veniturilor acordate cu titlu de drepturi de autor, ca venituri de natura salariala si in consecinta sa constituie, sa declare si sa achite la bugetul statului toate contributiile sociale prevazute de legislatia in vigoare aferente acestora.

Organele de inspectie fiscala au intocmit state de plata lunare cu recapitulatia aferenta, pentru sumele reconsiderate ca venituri de natura salariala, calculand un impozit pe venituri de natura salariala, suplimentar,

conform prevederilor art.41 lit.b) coroborat cu art.55 alin.1 din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, stabilind un impozit pe veniturile din salarii datorat in suma de .X. lei, pentru perioada 2007 – 2011.

In perioada verificata, societatea a calculat si retinut un impozit pe veniturile din salarii in suma de .X. lei si a virat un impozit pe veniturile din salarii in suma de .X. lei.

Pentru impozitul pe veniturile de natura salariala, in suma de .X. lei, stabilit suplimentar in urma inspectiei fiscale efectuate, s-au calculat incepand cu data de 01.01.2007 majorari de intarziere, pana la data 30.11.2012, in suma de .X. lei.

De asemenea, au fost calculate penalitati in suma de .X. lei prin aplicarea cotei de 15% asupra diferentelor la data de 31.12.2011, in suma de .X. lei stabilite in urma inspectiei fiscale, conform art.120¹ alin.1 si 2 lit.c) din OG nr.92/2003.

3. In ceea ce priveste impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2007-31.12.2011

In urma inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a platit in perioada ianuarie 2007 – iunie 2010, venituri din drepturi de proprietate intelectuala, respectiv drepturi de autor, catre persoane fizice care in aceeasi perioada detineau in cadrul societatii, calitatea de salariat cu contract de munca pe perioada nedeterminata cu durata de lucru de 8 ore /zi 40 de ore /saptamana.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea avea obligatia inregistrarii veniturilor acordate cu titlu de drepturi de autor ca venituri de natura salariala si in consecinta sa constituie, sa declare si sa achite la bugetul statului, toate contributiile sociale prevazute de legislatia in vigoare aferente acestora.

Anul fiscal 2007

Organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile suplimentare in suma totala de .X. lei, din care:

- .X. lei reprezinta impozit pe veniturile din valorificarea sub orice forma a drepturilor de proprietate intelectuala (drepturi de autor) considerat nedatorat ca urmare a reconsiderarii veniturilor din valorificarea sub orice forma a drepturilor de proprietate intelectuala (drepturi de autor) ca si venituri salariale, incalcand prevederile art.21, alin.1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

- .X. lei cheltuieli cu combustibilul fara documente justificative, societatea incalcand prevederile art.21 alin.1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. **SC .X. SRL** nu a intocmit si nu a putut prezenta ordine de deplasare, foi de parcurs sau orice alte documente justificative care sa contina minimum urmatoarele informatii: vehiculul utilizat, scopul si locul deplasarii, numarul de kilometri parcursi, norma proprie de consum de carburanti pe kilometru parcurs, astfel incat sa se poata stabili daca

vehiculele au fost folosite exclusiv in activitati economice, respectiv in scopul realizarii de venituri impozabile sau au fost utilizate si in alte scopuri;

- .X. lei cheltuieli cu servicii prestate de SC .X. SRL pentru care prestarea efectiva nu a fost justificata de **SC .X. SRL** prin rapoarte de lucru, studii de piata si alte materiale corespunzatoare, incalcand prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Cheltuieli deductibile suplimentare in suma totala de .X. lei, stabilite conform prevederilor art.21 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare; cheltuielile efectuate, potrivit legii, pentru protectia muncii si cheltuielile efectuate pentru prevenirea accidentelor de munca si a bolilor profesionale, din care:

- .X. lei impozitul pe veniturile din salarii, suplimentar
- .X. lei contributie la fondul de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap
- .X. lei contributie individuala de asigurari sociale de stat
- .X. lei contributie de asigurari sociale de stat datorata de angajator
- .X. lei contributie individuala de asigurari pentru somaj
- .X. lei contributie de asigurari pentru somaj datorata de angajator
- .X. lei contributie individuala la asigurarile sociale de sanatate
- .X. lei contributie pentru asigurarile sociale de sanatate datorata de angajator
- .X. lei fond pentru accidente de munca si boli profesionale
- .X. lei fond pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate
- .X. lei fond de garantare pentru plata creantelor salariale.

Structura veniturilor, cheltuielilor, a profitului contabil cat si a profitului impozabil stabilite in urma inspectiei fiscale se prezinta astfel :

| | |
|---|---------|
| - venituri totale | .X. lei |
| - cheltuieli totale | .X. lei |
| - total deduceri | .X. lei |
| - cheltuieli nedeductibile | .X. lei |
| - cheltuieli nedeductibile suplimentare | .X. lei |
| - cheltuieli deductibile suplimentare | .X. lei |
| - profit impozabil/pierdere | .X. lei |

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit o pierdere de .X. lei pe anul 2007, fata de .X. lei, calculata de contribuabil.

Anul fiscal 2008

In urma inspectiei efectuate s-au stabilit:

Cheltuieli nedeductibile suplimentare in suma totala de .X. lei, din care:

- .X. lei reprezinta impozit pe veniturile din valorificarea sub orice forma a drepturilor de proprietate intelectuala (drepturi de autor) considerat nedatorat ca urmare a reconsiderarii veniturilor din valorificarea sub orice forma a drepturilor de proprietate intelectuala (drepturi de autor) ca si venituri salariale, conform prevederilor art.21 alin.1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

- .X. lei cheltuieli cu combustibilul fara documente justificative, societatea incalcand astfel prevederile art. 21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. **SC .X. SRL** nu a intocmit si nu a putut prezenta ordine de deplasare, foi de parcurs sau orice alte documente justificative care sa contina minimum urmatoarele informatii: vehiculul utilizat, scopul si locul deplasarii, numarul de kilometrii parcursi, norma proprie de consum de carburanti pe kilometru parcurs, astfel incat sa se poata stabili daca vehiculele au fost folosite exclusiv in activitati economice, respectiv in scopul realizarii de venituri impozabile sau au fost utilizate si in alte scopuri ;
- .X. cheltuieli cu servicii prestate de SC .X. SRL pentru care prestarea efectiva nu a fost justificata de contribuabil prin rapoarte de lucru, studii de piata si alte materiale corespunzatoare, incalcand prevederile art.21, alin.4 lit.m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Cheltuieli deductibile suplimentare in suma totala de .X. lei, conform prevederile art.21 alin. 2 lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare; cheltuielile efectuate, potrivit legii, pentru protectia muncii si cheltuielile efectuate pentru prevenirea accidentelor de munca si a bolilor profesionale, din care:

- .X. lei impozitul pe veniturile din salarii, suplimentar
- .X. lei contributie la fondul de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap
- .X. lei contributie individuala de asigurari sociale de stat
- .X. lei contributie de asigurari sociale de stat datorata de angajator
- .X. lei contributie individuala de asigurari pentru somaj
- .X. lei contributie de asigurari pentru somaj datorata de angajator
- .X. lei contributie individuala la asigurarile sociale de sanatate
- .X. lei contributie pentru asigurarile sociale de sanatate datorata de angajator
- .X. lei fond pentru accidente de munca si boli profesionale
- .X. lei fond pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate
- .X. lei fond de garantare pentru plata creantelor salariale

Structura veniturilor, cheltuielilor, a profitului contabil cat si a profitului impozabil stabilite in urma inspectiei fiscale se prezinta astfel :

| | |
|---|---------|
| - venituri totale | .X. lei |
| - cheltuieli totale | .X. lei |
| - total deduceri | .X. lei |
| - cheltuieli nedeductibile | .X. lei |
| - cheltuieli nedeductibile suplimentare | .X. lei |
| - cheltuieli deductibile suplimentare | .X. lei |
| - profit impozabil | .X. lei |
| - pierdere din anul precedent | .X. lei |
| - profit impozabil/pierdere | .X. lei |

In concluzie, organele de inspectie fiscala au stabilit o pierdere de .X. lei pe anul 2008, fata de .X. lei, calculata de contribuabil.

Anul fiscal 2009

Structura veniturilor, cheltuielilor, a profitului contabil cat si a profitului impozabil conform bilantului contabil depus de societate pentru anul 2009 se prezinta astfel:

| | |
|-----------------------------|---------|
| - venituri totale | .X. lei |
| - cheltuieli totale | .X. lei |
| - total deduceri | .X. lei |
| - cheltuieli nedeductibile | .X. lei |
| - profit | .X. lei |
| - pierdere de recuperat | .X. lei |
| - profit impozabil/pierdere | .X. lei |

In urma inspectiei efectuate s-au stabilit:

1. cheltuieli nedeductibile suplimentare in suma totala de .X. lei, din care:

- .X. lei reprezinta impozit pe veniturile din valorificarea sub orice forma a drepturilor de proprietate intelectuala (drepturi de autor) considerat nedatorat ca urmare a reconsiderarii veniturilor din valorificarea sub orice forma a drepturilor de proprietate intelectuala (drepturi de autor) ca si venituri salariale, conform prevederilor art.21 alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

- .X. lei cheltuieli cu combustibilul fara documente justificative, societatea incalcand astfel prevederile art.21 alin.1 coroborat cu art.21 alin.4 lit.t) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. Contribuabilul nu a intocmit si nu a putut prezenta ordine de deplasare, foi de parcurs sau orice alte documente justificative care sa contina minimum urmatoarele informatii: vehiculul utilizat, scopul si locul deplasarii, numarul de kilometri parcursi, norma proprie de consum de carburanti pe kilometru parcurs, astfel incat sa se poata stabili daca vehiculele au fost folosite exclusiv in activitati economice, respectiv in scopul realizarii de venituri impozabile sau au fost utilizate si in alte scopuri,

2. cheltuieli deductibile suplimentare in suma totala de .X. lei, conform prevederilor art.21 alin.2 lit.c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare; cheltuielile efectuate, potrivit legii, pentru protectia muncii si cheltuielile efectuate pentru prevenirea accidentelor de munca si a bolilor profesionale, din care:

- .X. lei impozitul pe veniturile din salarii, suplimentar
- .X. lei contributie individuala de asigurari sociale de stat
- .X. lei contributie de asigurari sociale de stat datorata de angajator
- .X. lei contributie individuala de asigurari pentru somaj
- .X. lei contributie de asigurari pentru somaj datorata de angajator
- .X. lei contributie individuala la asigurarile sociale de sanatate
- .X. lei contributie pentru asigurarile sociale de sanatate datorata de angajator

- .X. lei fond pentru accidente de munca si boli profesionale
- .X. lei fond pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate
- .X. lei fond de garantare pentru plata creantelor salariale

Structura veniturilor, cheltuielilor, a profitului contabil cat si a profitului impozabil stabilite in urma inspectiei fiscale se prezinta astfel :

| | |
|---|---------|
| - venituri totale | .X. lei |
| - cheltuieli totale | .X. lei |
| - total deductii | .X. lei |
| - cheltuieli nedeductibile | .X. lei |
| - cheltuieli nedeductibile suplimentare | .X. lei |
| - cheltuieli deductibile suplimentare | .X. lei |
| - profit /pierdere | .X. lei |
| - pierdere de recuperat | .X. lei |
| - profit impozabil/pierdere | .X. lei |

In concluzie, organele de inspectie fiscala au stabilit o pierdere fiscala pe anul 2009, in suma de .X. lei, fata de profitul in suma de .X. lei, calculat de contribuabil, si o pierdere fiscala in suma de .X. lei in urma recuperarii pierderii din anii anteriori.

Contribuabilul a calculat si a declarat in cursul anului 2009, un impozit minim in suma totala de .X. lei, conform prevederilor art.18 alin. 2 si 3 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Anul fiscal 2010

In urma inspectiei efectuate s-au stabilit:

Pentru perioada ianuarie – septembrie 2010

1. cheltuieli nedeductibile suplimentare in suma totala de .X. lei, din care:

- .X. lei reprezinta impozit pe veniturile din valorificarea sub orice forma a drepturilor de proprietate intelectuala (drepturi de autor) considerat nedatorat ca urmare a reconsiderarii veniturilor din valorificarea sub orice forma a drepturilor de proprietate intelectuala (drepturi de autor) ca si venituri salariale, conform prevederile art.21 alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare Anexa nr.22 ;
- .X. lei cheltuieli cu combustibilul fara documente justificative, societatea incalcand astfel prevederile art.21 alin.1 coroborat cu art.21 alin.4 lit.t) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. Contribuabilul nu a intocmit si nu a putut prezenta ordine de deplasare, foi de parcurs sau orice alte documente justificative care sa contina minimum urmatoarele informatii: vehiculul utilizat, scopul si locul deplasarii, numarul de kilometri parcursi, norma proprie de consum de carburanti pe kilometru parcurs, astfel incat sa se poata stabili daca vehiculele au fost folosite exclusiv in activitati

economice, respectiv in scopul realizarii de venituri impozabile sau au fost utilizate si in alte scopuri.

2. cheltuieli deductibile suplimentare in suma totala de .X. lei, conform prevederilor art.21 alin. 2 lit. c) din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare; cheltuielile efectuate, potrivit legii, pentru protecția muncii și cheltuielile efectuate pentru prevenirea accidentelor de muncă și a bolilor profesionale, din care:

- .X. lei impozitul pe veniturile din salarii, suplimentar
- .X. lei contributie individuala de asigurari sociale de stat
- .X. lei contributie de asigurari sociale de stat datorata de angajator
- .X. lei contributie individuala de asigurari pentru somaj
- .X. lei contributie de asigurari pentru somaj datorata de angajator
- .X. lei contributie individuala la asigurarile sociale de sanatate
- .X. lei contributie pentru asigurarile sociale de sanatate datorata de angajator
- .X. lei fond pentru accidente de munca si boli profesionale
- .X. lei fond pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate
- .X. lei fond de garantare pentru plata creantelor salariale.

Structura veniturilor, cheltuielilor, a profitului contabil cat si a profitului impozabil stabilite in urma inspectiei fiscale, pentru perioada ianuarie – septembrie 2010, se prezinta astfel:

Pentru perioada ianuarie – septembrie 2010

| | |
|---|---------|
| - venituri totale | .X. lei |
| - cheltuieli totale | .X. lei |
| - total deduceri | .X. lei |
| - cheltuieli nedeductibile | .X. lei |
| - cheltuieli nedeductibile suplimentare | .X. lei |
| - cheltuieli deductibile suplimentare | .X. lei |
| - pierdere pt ian-sept | .X. lei |
| - pierdere de recuperat | .X. lei |
| - pierdere | .X. lei |

In concluzie, organele de inspectie fiscala au stabilit o pierdere fiscala in suma de .X. lei pentru perioada ianuarie - septembrie 2010, fata de un profit fiscal, in suma de .X. lei, calculat si declarat de contribuabil.

Pentru trimestrul IV 2010

1. cheltuieli nedeductibile suplimentare in suma totala de .X. lei, reprezentand:

- .X. lei cheltuieli cu combustibilul fara documente justificative, societatea incalcand astfel prevederile art. 21, alin.1 coroborat cu art. 21 alin.4 lit. t) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare. Contribuabilul nu a intocmit si nu a putut prezenta ordine de deplasare, foi de parcurs sau orice alte documente justificative care sa contina minimum urmatoarele informatii: vehiculul utilizat, scopul si locul deplasarii, numarul de kilometrii parcursi, norma proprie de consum de carburanti pe kilometru parcurs, astfel incat sa se poata stabili

daca vehiculele au fost folosite exclusiv in activitati economice, respectiv in scopul realizarii de venituri impozabile sau au fost utilizate si in alte scopuri.

Structura veniturilor, cheltuielilor, a profitului contabil cat si a profitului impozabil stabilite in urma inspectiei fiscale, pentru trimestrul IV 2010, se prezinta astfel :

Pentru trimestrul IV 2010:

| | |
|---|---------|
| - venituri totale | .X. lei |
| - cheltuieli totale | .X. lei |
| - total deduceri | .X. lei |
| - cheltuieli nedeductibile | .X. lei |
| - cheltuieli nedeductibile suplimentare | .X. lei |
| - profit | .X. lei |
| - pierdere de recuperat | .X. lei |
| - profit impozabil/pierdere | .X. lei |

In concluzie, organele de inspectie fiscala au stabilit un profit in suma de .X. lei pentru trimestrul IV 2010, fata de un profit fiscal, in suma de .X. lei, calculat si declarat de contribuabil si o pierdere fiscala in suma de .X. lei in urma recuperarii pierderii din anii anteriori.

SC .X. SRL a aplicat in mod eronat prevederile art.19² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru trim IV 2010, privind scutirea de impozit a profitului reinvestit in achizitia de echipamente tehnologice, in suma de .X. lei cu un impozit pe profit aferent de .X. lei.

Bunurile achizitionate, respectiv server si soft specializat, nu se incadreaza in categoria echipamentelor tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru), astfel cum sunt prevăzute în subgrupa 2.1 din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe

Anul fiscal 2011

In urma inspectiei efectuate s-au stabilit:

cheltuieli nedeductibile suplimentare in suma totala de .X. lei, din care:

- .X. lei cheltuieli cu combustibilul fara documente justificative, societatea incalcanad astfel prevederile art.21, alin.1 coroborat cu art.21 alin.4 lit. t) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

SC .X. SRL nu a intocmit si nu a putut prezenta ordine de deplasare, foi de parcurs sau orice alte documente justificative care sa contina minimum urmatoarele informatii: vehiculul utilizat, scopul si locul deplasarii, numarul de kilometri parcursi, norma proprie de consum de carburanti pe kilometru parcurs, astfel incat sa se poata stabili daca vehiculele au fost folosite exclusiv in activitati

economice, respectiv in scopul realizarii de venituri impozabile sau au fost utilizate si in alte scopuri

Structura veniturilor, cheltuielilor, a profitului contabil cat si a profitului impozabil stabilite in urma inspectiei fiscale se prezinta astfel :

| | |
|---|---------|
| - venituri totale | .X. lei |
| - cheltuieli totale | .X. lei |
| - total deductii | .X. lei |
| - cheltuieli nedeductibile | .X. lei |
| - cheltuieli nedeductibile suplimentare | .X. lei |
| - profit an 2011 | .X. lei |
| - pierdere de recuperat | .X. lei |
| - pierdere fiscala | .X. lei |

In concluzie, organele de inspectie fiscala au stabilit un profit fiscal in suma de .X. lei, pentru anul 2011 fata de un profit fiscal in suma de .X. lei calculat si declarat de contribuabil si o pierdere fiscala in suma de .X. lei in urma recuperarii pierderii din anii anteriori.

Situatia privind calculul impozitului pe profit, pentru perioada 2007 -2011, constituit de societate si conform inspectiei fiscale se prezinta astfel:

- lei -

| Perioada | Profit/pierdere cf. bilant | Profit/pierdere cf. inspectiei | Diferente |
|-------------------|-------------------------------|-----------------------------------|-----------|
| An 2007 | .X. | .X. | .X. |
| An 2008 | .X. | .X. | .X. |
| An 2009 | .X. | .X. | .X. |
| Trim I – III 2010 | .X. | .X. | .X. |
| Trim IV 2010 | .X. | .X. | .X. |
| An 2011 | .X. | .X. | .X. |
| Total | .X. | .X. | .X. |

Fata de cele prezentate privind calculul impozitului pe profit, pentru perioada ianuarie 2007 – decembrie 2011, prin Dispozitia privind masurile stabilite de inspectia fiscala nr..X.2013, s-a dispus inregistrarea cheltuielilor deductibile si nedeductibile asa cum au fost stabilite in urma inspectiei fiscale, si determinarea corecta a profitului impozabil/pierderii fiscale pentru anul 2007, 2008, 2009, 2010 si 2011, conform art.21 alin.1 si alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

4. In ceea ce priveste fondul de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap neincadrate din perioada 01.01.2007-31.12.2011

Organele de inspectie fiscala au constatat ca **SC .X. SRL** a avut in anii 2007, 2008 si 2009 un numar mai mare de 50 de angajati si datoreaza, conform prevederilor art.77, art.78, alin.2 si 3 lit.a) din Legea 448/2006 cu modificarile si

completarile ulterioare, contributie la fondul de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap.

SC .X. SRL a constituit o contributie a persoanelor juridice la fondul de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap in suma de .X. lei, aferenta anului 2009 si a virat o contributie in suma de .X. lei.

SC .X. SRL pentru anii 2010 si 2011 nu datoreaza contributie la fondul de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, intrucat a avut un numar mediu de salariati sub 50.

Organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar pentru perioada 2007-2008, contributia la fondul de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap in suma de .X. lei.

Incepand cu data de 01.01.2007 s-au calculat majorari de intarziere pana la data 30.11.2012, in suma de .X. lei conform prevederilor art.3 din Legea nr.210/2005 si art.120 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, au fost calculate penalitati in suma de .X. lei prin aplicarea cotei de 15% asupra diferentelor la data de 31.12.2011, conform art 120¹ alin. 1 si 2 lit c) din OG 92/2003.

5. In ceea ce priveste contributia de asigurari sociale datorata de angajator pentru perioada 01.01.2007-31.12.2011

Organele de inspectie fiscala, in baza prevederilor art.11 alin.1) si a art.46 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.24 din HG nr.44/2004, au considerat ca sumele achitate ca drepturi de autor, sunt drepturi de natura salariala pentru care a fost calculata o contributie suplimentara la asigurari sociale de stat datorata de angajator, in suma de .X. lei, conform urmatoarelor prevederi legale:

- pentru perioada 01.01.2007 – 31.12.2007 prin aplicarea procentului de **19,5%** (conform art. 22 din Legea nr. 487/2006) asupra fondului total de salarii brute realizate lunar, conform prevederilor art. 24 din Legea nr. 19/2000 cu modificarile ulterioare;

- pentru perioada 01.01.2008 – 31.12.2008 prin aplicarea procentului de **19,5%** (ianuarie – noiembrie 2008) si respectiv **18%** (decembrie 2008), conform art. 16 lit.A si B din Legea nr. 387/2007, asupra fondului total de salarii brute realizate lunar ;

- pentru perioada 01.01.2009 – 31.12.2009 prin aplicarea procentului de **18,5%** (ianuarie 2009) conform art.2 alin.1 lit.a) din OUG 226/2008 si respectiv de **20,8%** (februarie – decembrie 2009), conform art. 18 alin.1 lit.a) din Legea 19/2009

- pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2011 prin aplicarea procentului de **20,8%** conform art. 18 alin.1 lit.a) din Legea 19/2009 privind bugetul asigurărilor sociale de stat pe anul 2009, Legea nr. 12/2010 privind bugetul asigurarilor sociale de stat pentru anul 2010 si Legea nr. 287/2010 privind bugetul asigurarilor sociale de stat pentru anul 2011.

Pentru sumele stabilite suplimentar cu titlu de contributie la asigurarile de stat datorate de angajator, in suma de .X. lei, s-au calculat, incepand cu data de 01.01.2007 majorari de intarziere, pana la data de 30.11.2012, in suma de .X. lei conform art. III din Legea nr. 210/2005 si art.120 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, au fost calculate penalitati in suma de .X. lei prin aplicarea cotei de 15% asupra diferentelor la data de 31.12.2011, in suma de .X. lei stabilite in urma inspectiei fiscale, conform art.120 1 alin.1 si 2 lit.c) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

6. In ceea ce priveste contributia individuala de asigurari sociale de stat pentru perioada 01.01.2007-31.12.2011

Organele de inspectie fiscala, in baza prevederilor art.11 alin.1) si a art.46 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.24 din HG nr.44/2004, au stabilit ca sumele achitate ca drepturi de autor, sunt drepturi de natura salariala pentru care a fost calculata o contributie individuala de asigurari sociale de stat suplimentara in suma de .X. lei, conform urmatoarelor prevederi legale :

- pentru perioada ianuarie 2007 – ianuarie 2009 prin aplicarea procentului de 9,5% conform art.21 alin.2 si art.23 alin.1 lit.a) si alin.3 din Legea nr.19/2000 ; art.22 din Legea nr.487/2006; art.16 alin.2 din Legea nr.387/2007 si art.2 alin.1, lit.a) din OUG 226/2008, asupra salariilor individuale brute,
- pentru perioada februarie 2009 – decembrie 2011 prin aplicarea procentului de 10,5% asupra salariilor individuale brute conform art.18 alin.1 lit.a) din Legea nr.19/2009 privind bugetul asigurarilor sociale de stat pe anul 2009, Legea nr.12/2010 privind bugetul asigurarilor sociale de stat pentru anul 2010 si Legea nr.287/2010 privind bugetul asigurarilor sociale de stat pentru anul 2011.

Prin reconsiderarea veniturilor din valorificarea sub orice forma a drepturilor de proprietate intelectuala, respectiv drepturi de autor, ca venituri de natura salariala, s-a majorat baza de impozitare a contributiei individuale de asigurari sociale de stat. In consecinta, **SC .X. SRL** datoreaza suplimentar contributie individuala de asigurari sociale de stat, conform pct.7 din OUG nr.9/2003, coroborat cu art.23 din Legea nr.19/2000 cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru contributia individuala de asigurari sociale de stat stabilita suplimentar in urma inspectiei fiscale efectuate, in suma de .X. lei, s-au calculat incepand cu data de 01.01.2007 majorari de intarziere, pana la data 30.11.2012, in suma de .X. lei conform art. III din Legea nr. 210/2005 si art.120 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, au fost calculate penalitati in suma de .X. lei prin aplicarea cotei de 15% asupra diferentelor la data de 31.12.2011, in suma de .X. lei stabilite in urma inspectiei fiscale, conform art.120¹ alin.1 si 2 lit.c) din OG

92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

7. In ceea ce priveste contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator pentru perioada 01.01.2007-31.12.2011

Organele de inspectie fiscala, in baza prevederilor art.11 alin.1) si a art.46 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.24 din HG nr.44/2004, au considerat ca sumele achitate ca drepturi de autor, sunt drepturi de natura salariala pentru care a fost calculata o contributie suplimentara la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale, in suma de .X. lei prin aplicarea urmatoarelor cote:

- prin aplicarea cotei de 0,442% asupra fondului brut de salarii pentru perioada 01.01.2007-31.12.2007 conform prevederilor art.82, coroborat cu art. 83 din Legea nr. 346/2002, coroborat cu HG nr.176/2007 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.346/2002;

- prin aplicarea cotei de 0,421% asupra fondului brut de salarii pentru perioada 01.01.2008 - 31.12.2008 conform prevederilor art.82 coroborat cu art.83 din Legea nr.346/2002 coroborat cu Norma Metodologica de aplicare a Legii nr.346/2002 din data de 13.02.2008,

- prin aplicarea cotei de 0,159% asupra fondului brut de salarii pentru perioada 01.01.2009 - 31.12.2011 conform prevederilor art.82 coroborat cu art.83 din Legea nr. 346/2002, art.4 alin.1 si alin.2 din OUG 226/2008 si art.20 alin.1 din Legea 19/2009.

Prin reconsiderarea veniturilor din valorificarea sub orice forma a drepturilor de proprietate intelectuala, respectiv drepturi de autor, ca venituri de natura salariala, s-a majorat baza de impozitare a contributiei la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale. In consecinta, **SC .X. SRL** datoreaza suplimentar contributie la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale, conform art.82 coroborat cu art.83 din Legea nr.346/2002 cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu Norma Metodologica de aplicare a Legii nr.346/2002 din data de 13.02.2008

Pentru sumele stabilite suplimentar cu titlu de contributie la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale, in suma de .X. lei, s-au calculat incepand cu data de 01.01.2007 majorari de intarziere in suma de .X. lei pana la data de 30.11.2012, conform art. III din Legea nr. 210/2005 si art.120 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, au fost calculate penalitati in suma de .X. lei prin aplicarea cotei de 15% asupra diferentelor la data de 31.12.2011, in suma de .X. lei stabilite in urma inspectiei fiscale, conform art.120¹ alin.1 si 2 lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

8. In ceea ce priveste contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator pentru perioada 01.01.2007-31.12.2011

Organele de inspectie fiscala, in baza prevederilor art.11 alin.1) si a art.46 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.24 din HG nr.44/2004, au considerat ca sumele achitate ca drepturi de autor, sunt drepturi de natura salariala pentru care a fost calculata o contributie suplimentara de asigurari pentru somaj datorata de angajator in suma de .X. lei conform Legii nr.76/2002 prin aplicarea urmatoarelor cote :

- 2% pentru perioada 01.01.2007 – 31.12.2007;
- 1% pentru perioada 01.01.2008 – 30.11.2008 ;
- 0,5% pentru perioada 01.12.2008 – 31.12.2011.

Prin reconsiderarea veniturilor din valorificarea sub orice forma a drepturilor de proprietate intelectuala, respectiv drepturi de autor, ca venituri de natura salariala, s-a majorat baza de impozitare a contributiei pentru somaj datorata de angajator. In consecinta, **SC .X. SRL** datoreaza suplimentar contributie pentru somaj conform art.26 din Legea nr.76/2002 cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru sumele stabilite suplimentar cu titlu de contributie pentru somaj datorata de angajator, in suma de .X. lei, s-au calculat incepand cu data de 01.01.2007 majorari de intarziere in suma de .X. lei pana la data de 30.11.2012, conform art. III din Legea nr.210/2005 si art.120 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, au fost calculate penalitati in suma de .X. lei prin aplicarea cotei de 15% asupra diferentelor la data de 31.12.2011, in suma de .X. lei stabilite in urma inspectiei fiscale, conform art.120¹ alin.1 si 2 lit.c) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

9. In ceea ce priveste contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati pentru perioada 01.01.2007-31.12.2011

Organele de inspectie fiscala, in baza prevederilor art.11 alin.1) si a art.46 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.24 din HG nr.44/2004, au considerat ca sumele achitate ca drepturi de autor, sunt drepturi de natura salariala pentru care a fost calculata o contributie individuala de asigurari pentru somaj, suplimentara, in suma de .X. lei, astfel :

- Pentru perioada 01.01.2007– 31.12.2007 prin aplicarea cotei de 1%, conform prevederilor art.27 alin.1 din Legea nr.76/2002 ;
- Incepand cu 01.01.2008 prin aplicarea cotei de 0,5%, asupra salariului de baza lunar brut, conform prevederilor art.27 alin.1 din Legea nr.76/2002, art.17, alin.1 lit.b) din Legea nr.387/2007, art.3 ali.1 lit.b din OUG 226/2008, art.19 alin.1 lit.b) din Legea nr.19/2009, art.19 alin.1 lit.b) din Legea nr.12/2010 si art.18, alin.1 lit.b) din Legea nr.287/2010.

Prin reconsiderarea veniturilor din valorificarea sub orice forma a drepturilor de proprietate intelectuala, respectiv drepturi de autor, ca venituri de natura salariala, s-a majorat baza de impozitare a contributiei individuale de asigurari pentru somaj. In consecinta, **SC .X. SRL** datoreaza suplimentar contributie individuala de asigurari pentru somaj conform art.27 din Legea nr.76/2002 cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru sumele stabilite suplimentar cu titlu de contributie individuala de asigurari pentru somaj, in suma de .X. lei, s-au calculat incepand cu data de 01.01.2007 majorari de intarziere in suma de .X. lei pana la data de 30.11.2012, conform art. III din Legea nr.210/2005 si art.120 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, au fost calculate penalitati in suma de .X. lei prin aplicarea cotei de 15% asupra diferentelor la data de 31.12.2011, in suma de .X. lei stabilite in urma inspectiei fiscale, conform art 120 1 alin. 1 si 2 lit c) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

10. In ceea ce priveste contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale pentru perioada 01.01.2007-31.12.2011

Organele de inspectie fiscala, in baza prevederilor art.11 alin.1) si a art.46 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.24 din HG nr.44/2004, au considerat ca sumele achitate ca drepturi de autor, sunt drepturi de natura salariala pentru care a fost calculata o contributie suplimentara la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale, in suma de .X. lei prin aplicarea cotei de 0.25% asupra fondului total de salarii brute conform art.7 alin.1 din Legea nr.200/2006, art.3 alin.1 lit.d) din OUG 226/2008 si art.19 alin.1 lit.d) din Legea 19/2009.

Prin reconsiderarea veniturilor din valorificarea sub orice forma a drepturilor de proprietate intelectuala, respectiv drepturi de autor, ca venituri de natura salariala, s-a majorat baza de impozitare a contributiei la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale. In consecinta, **SC .X. SRL** datoreaza suplimentar contributie la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale, conform art.7, alin.1 din Legea nr.200/2006, art.3 alin.1 lit.d) din OUG 226/2008 si art. 19 alin.1 lit.d) din Legea 19/2009.

Pentru sumele stabilite suplimentar cu titlu de contributie la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale, in suma de .X. lei, s-au calculat incepand cu data de 01.01.2007 majorari de intarziere in suma de .X. lei conform art. III din Legea nr.210/2005 si art.120 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, au fost calculate penalitati in suma de .X. lei prin aplicarea cotei de 15% asupra diferentelor la data de 31.12.2011, in suma de .X. lei stabilite in urma inspectiei fiscale, conform art 120 1 alin. 1 si 2 lit c) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

11. In ceea ce priveste contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator pentru perioada 01.01.2007-31.12.2011

Organele de inspectie fiscala, in baza prevederilor art.11 alin.1) si a art.46 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.24 din HG nr.44/2004, au considerat ca sumele achitate ca drepturi de autor, sunt drepturi de natura salariala pentru care a fost calculata o contributia suplimentara de asigurari sociale de sanatate datorata de angajator, in suma de .X. lei prin aplicarea :

- cotei de 6% pentru anul 2007, in conformitate cu prevederile art.52 alin.1 din O.U.G. nr.150/2002, si art.258 alin 1 din Legea nr.95/2006 cu modificarile ulterioare;

- cotei de 5,5% pentru perioada 01.01.2008 – 30.11. 2008,

- cotei de 5,2% pentru perioada 01.12.2008 – 31.12.2011, raportat la fondul de salarii, in conformitate cu prevederile art.9 din Legea nr.388/2007 si art.1 alin.1 lit.b) din OUG nr.226/2008.

Prin reconsiderarea veniturilor din valorificarea sub orice forma a drepturilor de proprietate intelectuala, respectiv drepturi de autor, ca venituri de natura salariala, s-a majorat baza de impozitare a contributiei pentru asigurari sociale de sanatate datorata de angajator. In consecinta, **SC .X. SRL** datoreaza suplimentar contributie pentru asigurari sociale de sanatate datorate de angajator, conform art.258 din Legea nr.95/2006 cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru sumele stabilite suplimentar cu titlu de contributie de asigurari sociale de sanatate datorata de angajator, in suma de .X. lei, s-au calculat, incepand cu data de 01.01.2007 majorari de intarziere in suma de la .X. lei pana la data de 30.11.2012, prin aplicarea art. III din Legea nr.210/2005 si art.120 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, au fost calculate penalitati in suma .X. lei prin aplicarea cotei de 15% asupra diferentelor la data de 31.12.2011, in suma de .X. lei stabilite in urma inspectiei fiscale, conform art.120¹ alin.1 si 2 lit c) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

12. In ceea ce priveste contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asiguratii pentru perioada 01.01.2007-31.12.2011

Organele de inspectie fiscala, in baza prevederilor art.11 alin.1) si a art.46 din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.24 din HG nr.44/2004, au considerat ca sumele achitate ca drepturi de autor, sunt drepturi de natura salariala pentru care a fost calculata o contributia suplimentara pentru asigurari sociale de sanatate datorata de asiguratii, in suma de .X. lei, astfel :

- pentru perioada 01.01.2007 – 30.06.2008 prin aplicarea cotei de 6,5%, conform art. 51 din O.U.G. nr.150/2002 si de art.257 din Legea nr.95/2006 cu modificarile ulterioare, asupra veniturilor salariale brute conform pct. B.1, lit. a) din Ordinul nr.74/2000 ;

- pentru perioada 01.07.2008 – 31.12.2011 prin aplicarea cotei de 5,5%, la calculul contributiei individuale la asigurarile sociale de sanatate conform art.9 din Legea nr.388/2007 cu modificarile ulterioare si art.1 alin.1 lit.a) din OUG 226/2008

Prin reconsiderarea veniturilor din valorificarea sub orice forma a drepturilor de proprietate intelectuala, respectiv drepturi de autor, ca venituri de natura salariala, s-a majorat baza de impozitare a contributiei pentru asigurarile sociale de sanatate datorate de asigurati. In consecinta, **SC .X. SRL** datoreaza suplimentar contributie pentru asigurarile sociale de sanatate datorate de asigurati, conform art.257 din Legea nr.95/2006 cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru sumele stabilite suplimentar cu titlu de contributie individuala de asigurari sociale de sanatate, in suma de .X. lei, s-au calculat incepand cu data de 01.01.2007 majorari de intarziere in suma de .X. lei pana la data de 30.11.2012, prin aplicarea art. III din Legea nr.210/2005 si art.120 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, au fost calculate penalitati in suma de .X. lei prin aplicarea cotei de 15% asupra diferentelor la data de 31.12.2011, in suma de .X. lei stabilite in urma inspectiei fiscale, conform art.120¹ alin.1 si 2 lit c) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

13. In ceea ce priveste contributia pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice pentru perioada 01.01.2007-31.12.2011

Organele de inspectie fiscala, in baza prevederilor art.11 alin.1) si a art.46 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.24 din HG nr.44/2004, au considerat ca sumele achitate ca drepturi de autor, sunt drepturi de natura salariala pentru care a fost calculata o contributie suplimentara la fondul pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate, in suma de .X. lei prin aplicarea cotei de 0,85% aplicata asupra fondului de salarii, pentru perioada 01.01.2007 – 31.12.2011, conform prevederilor art. 4 din O.U.G. nr.158/2005 si art.256, alin.5 din Legea nr. 95/2006.

Prin reconsiderarea veniturilor din valorificarea sub orice forma a drepturilor de proprietate intelectuala, respectiv drepturi de autor, ca venituri de natura salariala, s-a majorat baza de impozitare a contributiei la fondul pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate. In consecinta, **SC .X. SRL** datoreaza suplimentar contributie la fondul pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate, conform art.4 din O.U.G. nr.158/2005 si art.256, alin.5 din Legea nr.95/2006 cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru sumele stabilite suplimentar cu titlu de contributie la fondul pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate datorata de angajator, in suma de .X. lei, s-au calculat, incepand cu data de 01.01.2007 majorari de intarziere in suma de .X. lei pana la data de 30.11.2012, prin

aplicarea art. III din Legea nr.210/2005 si art.120 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, au fost calculate penalitati in suma .X. lei prin aplicarea cotei de 15% asupra diferentelor la data de 31.12.2011, in suma de .X. lei stabilite in urma inspectiei fiscale, conform art.120¹ alin.1 si 2 lit c) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

14. In ceea ce priveste impozitul pe veniturile din drepturi de proprietate intelectuala pentru perioada 01.01.2007-31.12.2011

Organele de inspectie fiscala au constatat ca **SC .X. SRL** a platit in perioada ianuarie 2007 – iunie 2010, venituri din drepturi de proprietate intelectuala, respectiv drepturi de autor, catre persoane fizice, care in aceeaasi perioada detineau in cadrul societatii verificate, calitatea de salariat cu contract de munca.

In vederea clarificarii acestor aspecte, organele de inspectie fiscala au solicitat punerea la dispozitie a fiselor de post, contractelor de munca, a contractelor de cesiune drepturi de autor pentru salariatii societatii, acordurilor de cesiune drepturi autor, precum si a operelor/lucrarilor/articolelor care au facut obiectul contractelor de cesiune.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca o parte din sumele achitate ca drepturi de autor, sunt drepturi de natura salariala pentru care a fost calculat un impozit suplimentar pe veniturile din salarii.

In urma inspectiei fiscale s-a stabilit un impozit pe veniturile obtinute din valorificarea drepturilor de autor astfel:

| | |
|--|----------------|
| Total impozit drepturi autor declarat de societate | .X. lei |
| Total impozit drepturi autor virat de societate | .X. lei |
| Impozit stabilit in urma inspectiei fiscale | .X. lei |
| Diferenta nedatorata | .X. lei |

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

Referitor la suma de .X./ lei stabilita prin Decizia de impunere nr. .X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, reprezentand:

- CAS angajat .X. lei,
- Fond sanatate angajat – .X. lei,
- Fond somaj angajat – .X. lei,
- Diferente impozit salarii (impozit salarii - impozit drepturi de autor) .X. lei,
- CAS angajator .X. lei,
- Fond sanatate angajator .X. lei,
- Fond somaj angajator .X. lei,
- Concedii si indemnizatii angajator .X. lei,

- CAS accidente de munca .X. lei,
- Varsaminte pentru persoanele cu handicap .X. lei,
- Fond garantare creante salariale .X. lei,
- taxa pe valoarea adaugata .X. lei,
- accesorii in suma totala de .X. lei, precum si la pierderea fiscala in suma de .X. lei pentru perioada 2007- 2011 stabilita prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./2013:

A. In continutul contestatiei, pentru acest capat de cerere **SC .X. SRL**, contesta faptul ca *„inspectia fiscala a considerat intreaga cheltuiala efectuata cu combustibilul ca nedeductibila din punctul de vedere al impozitului pe profit si al TVA”*.

Prin precizarile la contestatie inregistrate la Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului .X. sub nr. .X./ 2013 si nr. .X./ 2013, SC .X. SRL mentioneaza ca se contesta TVA in suma de .X. lei, precum si *„stabilirea sumelor suplimentare de plata in sarcina subscrisei prin Decizia de impunere nr..X./2013 care au determinat modificari asupra impozitului pe profit de .X.lei (prin sumele stabilite de inspectie societatea trecand de la profit la pierdere fiscala). Ajungand pe pierdere fiscala, prin decizia de impunere nu s-au stabilit diferente de plata in sarcina subscrisei, cu titlu de impozit pe profit”, si nu se contesta “suma de .X. lei reprezentand TVA nedeductibil si suma de .X. lei reprezentand impozit pe profit si TVA calculate suplimentar ca urmare a nedeductibilitatii cheltuielilor si a TVA aferent combustibilului (din care .X. lei impzit pe profit si .X. lei TVA).”*

Analizand contestatia societatii, precum si *precizarile la contestatie*, rezulta ca organul de solutionare a contestatiei este investit sa se pronunte asupra TVA in suma de .X. lei.

1. În ceea ce privește TVA in suma de .X. lei, precum si masura diminuarii pierderii fiscale aferenta cheltuielilor efectuate cu achizitionarea combustibilului, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se poate pronunța asupra deductibilitatii acestor cheltuieli si a dreptului de deducere a TVA aferenta in conditiile in care prin raportul de inspectie fiscala nu s-a analizat respectarea conditiilor privind exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată si a deductibilitatii cheltuielilor aferente consumului de combustibil, prevazute de legislatia fiscala incidenta in materie

In fapt, in perioada 2007-2011 **SC .X. SRL** a inregistrat cheltuieli cu combustibilul in suma de .X. lei, respectiv TVA aferenta in suma de .X. lei.

In urma inspectiei fiscale nu a fost acceptata la deducere TVA aferenta consumului de combustibil pentru care nu s-a putut prezenta justificarea utilizarii in scopuri economice pentru autoturismele aflate in dotarea societatii, constatandu-se ca au fost incalcate prevederile art.145 alin.2 lit.a coroborat cu

art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in perioada ianuarie 2007 – mai 2009 si art. 145¹ alin.2 lit.a) coroborat cu art.21 alin.4 lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, incepand cu iunie 2009.

De asemenea, nu au fost acceptate ca si cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, cheltuielile cu combustibilul fara documente justificative, constatandu-se ca au fost incalcate prevederile art.21 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. SC .X. SRL nu a intocmit si nu a putut prezenta ordine de deplasare, foi de parcurs sau orice alte documente justificative care sa contina minimum urmatoarele informatii: vehiculul utilizat, scopul si locul deplasarii, numarul de kilometrii parcursi, norma proprie de consum de carburanti pe kilometru parcurs, astfel incat sa se poata stabili daca vehiculele au fost folosite exclusiv in activitati economice, respectiv in scopul realizarii de venituri impozabile sau au fost utilizate si in alte scopuri.

In drept, in ceea ce priveste impozitul pe profit în cauza sunt aplicabile dispozitiile art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum si ale Normelor metodologice date în aplicarea acestora, în vigoare în perioada la care petenta a efectuat achizitia carburantilor ce fac obiectul contestatiei, potrivit carora:

Art.21 Cheltuieli

(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.[...]

Incepand cu data de 01.05.2009:

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

forma textului de la litera t). asa cum a fost în vigoare în perioada 01.05.2009 – 31.12.2010 :

t) în perioada 1 mai 2009 - 31 decembrie 2010, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi.

forma textului de la litera t). așa cum a este în vigoare începând cu 01.01.2011:

t) în perioada 1 ianuarie 2011 - 31 decembrie 2011 inclusiv, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi.

Astfel, din prevederile legale de mai sus, rezulta ca sunt deductibile fiscal cheltuielile privind combustibilul în condițiile realizării de venituri impozabile, iar începând cu data de 1 mai 2009, sunt deductibile fiscal cheltuielile privind combustibilul numai pentru situațiile în care vehiculele se înscriu în următoarele categorii: vehiculele sunt utilizate exclusiv pentru intervenții, reparații, paza și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări care se ocupă în principal cu prospectarea pieței și de agenți de recrutare a forței de muncă; vehiculele sunt utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi și vehiculele sunt utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi.

În ceea ce privește TVA, sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(1) lit.a) și art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și ale Normelor metodologice date în aplicarea acestora, în vigoare în perioada la care petenta a efectuat achiziția carburanților ce fac obiectul contestației, potrivit cărora:

ART. 145 – Cod fiscal

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

a) operațiuni taxabile; [...]

Incepand cu data de 01.05.2009, in Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal a fost introdus art.145¹ alin.1 care prevede:

ART. 145¹ – Cod fiscal

Limitări speciale ale dreptului de deducere

(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.[...]

forma textului de la alineatul (4) așa cum a fost în vigoare în perioada 01.05.2009 – 31.12.2010 :

(4) Prevederile prezentului articol se aplică până la data de 31 decembrie 2010 inclusiv.

forma textului de la alineatul (4) așa cum este în vigoare începând cu 01.01.2011 :

(4) Prevederile prezentului articol se aplică până la data de 31 decembrie 2011 inclusiv.

(5) În cazul vehiculelor exceptate potrivit alin. (1) se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146 - 147¹.

Norme metodologice:

45¹. (1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru reparații și/sau intervenție reprezintă vehiculele care pot fi înzestrate sau nu cu echipamente tehnice specifice, ce deservește personalul specializat în vederea reparării bunurilor, precum și cele utilizate pentru deplasarea în acțiuni de intervenție;

b) vehiculele utilizate exclusiv pentru pază și protecție sunt vehiculele utilizate în vederea asigurării siguranței obiectivelor, bunurilor și valorilor împotriva oricăror acțiuni ilicite care lezează dreptul de proprietate, existența materială a acestora, precum și protejării persoanelor împotriva oricăror acte ostile care le

pot periclita viața, integritatea fizică sau sănătatea, potrivit prevederilor Legii nr. 333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecția persoanelor, cu modificările și completările ulterioare;

c) vehiculele utilizate exclusiv pentru curierat reprezintă vehiculele care servesc la primirea, transportul și distribuirea scrisorilor, coletelor și pachetelor;

d) vehiculele utilizate exclusiv drept care de reportaj reprezintă vehiculele rutiere special amenajate pentru a găzdui tehnica specifică pentru înregistrări audio-video sau transmisii complexe video, audio și/sau date prin unde hertziene sau medii optice, capabile să efectueze producții de televiziune sau radio înregistrate sau transmise în direct sau să transmită la distanță prin tehnologii de radiofrecvență (radiorelee, transmisii prin satelit) sau prin fibră optică semnalul unei producții de televiziune sau de radio către alte care de reportaj sau către un telecentru sau un sediu central de radiodifuziune;

e) vehiculele destinate exclusiv utilizării de agenți de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări. În această categorie se cuprind și vehiculele de test-drive utilizate de dealerii auto;

f) vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității reprezintă vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajaților în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la și de la sediul angajatorului la locul în care se desfășoară efectiv activitatea sau la și de la reședința angajaților/locul convenit de comun acord la locul de desfășurare a activității, atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport;

g) vehiculele utilizate exclusiv de agenți de recrutare a forței de muncă sunt vehiculele utilizate în cadrul activității agenților de plasare a forței de muncă de către personalul care se ocupă în principal cu recrutarea și plasarea forței de muncă. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de recrutare a forței de muncă.

(2) În sensul art.145¹ alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, prin vehicule utilizate pentru prestarea de servicii cu plată se înțelege vehiculele care contribuie în mod esențial la prestarea directă a serviciilor cu plată și fără de care serviciile nu pot fi efectuate.

Potrivit prevederilor legale mai sus prezentate se retine ca nu este deductibila taxa pe valoarea adaugata, aferenta achizitionarii de combustibil pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu exceptiile expres prevazute de legiuitor si anume daca:

- vehiculele sunt utilizate exclusiv pentru: interventie, reparatii, paza si protectie, curierat, transport de personal la si de la locul de desfasurare a activitatii, precum si vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenti de vânzari care se ocupă în principal cu prospectarea pieței si de agenti de recrutare a fortei de munca, vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plata, inclusiv pentru activitatea de taxi, precum si vehiculele utilizate pentru închirierea catre alte persoane, inclusiv pentru desfasurarea activitatii de instruire în cadrul scolilor de soferi.

Se retine faptul ca in Raportul de inspectie fiscala nr..X.2013, organele de inspectie fiscala au precizat ca nu sunt deductibile fiscal cheltuielile privind combustibil deoarece SC .X. SA nu a intocmit si nu a putut prezenta ordine de deplasare, foi de parcurs sau orice alte documente justificative care sa contina minimum urmatoarele informatii: vehiculul utilizat, scopul si locul deplasarii, numarul de kilometri parcursi, norma proprie de consum de carburanti pe kilometru parcurs, astfel incat sa se poata stabili daca vehiculele au fost folosite exclusiv in activitati economice, respectiv in scopul realizarii de venituri impozabile sau au fost utilizate si in alte scopuri.

Totodata, prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

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

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Prin urmare, deductibilitatea fiscala a cheltuielilor cu combustibilul aferent parcului de autoturisme, in perioada 2007-2011, trebuie justificata cu documente legale, intrucat orice operatiune economico-financiară efectuată se consemnează in momentul efectuării ei într-un document care sta la baza inregistrării in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.

De asemenea, potrivit pct.2 din ANEXA 1 la OMEF nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, in vigoare in anul 2005, si ulterior OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, se mentioneaza:

„2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;*
- denumirea și, după caz, sediul unității care întocmește documentul;*
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;*

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

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

De asemenea, în conformitate cu prevederile pct. 16 din Norma metodologica de întocmire și utilizare a documentelor financiar contabile aprobată prin Ordinul 3512/2008 privind documentele financiar contabile "Registrele de contabilitate și formularele financiar-contabile pot fi adaptate în funcție de specificul și necesitățile persoanelor prevăzute la art. 1 din Legea nr. 82/1991, republicată, cu condiția respectării conținutului de informații și a normelor de întocmire și utilizare a acestora. Acestea pot fi preparate sau editate cu ajutorul sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor."

Din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr..X.2013 rezulta că „în urma consultării singurului document justificativ prezentat, respectiv decontul de cheltuieli la care este atașat bonul fiscal de combustibil, organele de inspecție fiscală nu au putut cuantifica „marea majoritate””, or contestatara susține că organele de inspecție fiscală „au ignorat celelalte tipuri de documente justificative prezentate de societate în dovedirea utilizării combustibilului în scopul desfășurării activității de vânzări și curierat (ex. contracte de muncă și fișe de post, bonuri de benzină cu menționarea numărului mașinii, avize de expediție, procese-verbale de predare-primire materii prime încheiate cu diverși furnizori, bonuri de comandă, invitații la diverse evenimente care implicau deplasarea, facturi transmise clienților în original, cu menționarea la datele de expediție numărul mașinii și al persoanei care a făcut livrarea facturii, etc).”

Se reține că în cazul achiziționării carburanților auto pe baza de bon fiscal emis în baza OUG nr.28/1999 privind obligația operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, bonurile sunt documente justificative care stau la baza înregistrării cheltuielilor în contabilitate dacă sunt stampilate și au înscrise denumirea cumparatorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.

Potrivit pct.51 alin.2 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabil in anul 2005 „[...] Pentru carburanții auto achiziționați taxa pe valoarea adăugată poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.[...]”. Aceste prevederi se regasesc si in perioada 2009-2011 la pct.46 alin.2 din acelasi act normativ.

Utilizarea vehiculului pentru activitățile societatii va rezulta din obiectul de activitate a persoanei impozabile, dovada faptului că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute, documente justificative din care să rezulte că numai personalul calificat în aceste scopuri utilizează vehiculele în cauză, precum și orice alte dovezi suplimentare care pot fi utilizate.

In ceea ce priveste obligativitatea intocmirii foilor de parcurs se retine faptul ca acestea nu sunt documente prevazute de legislatia financiar contabila si fiscala in perioada 2007-2011.

In ceea ce priveste calitatea de document justificativ, organul de solutionare a contestatiei retine faptul ca „*celelalte tipuri de documente justificative prezentate de societate în dovedirea utilizării combustibilului*” sunt documente justificative in conditiile in care contin toate elementele obligatorii prevazute la pct.2 din Norma metodologica de intocmire si utilizare a documentelor financiar contabile aprobata prin OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile.

In acest context legislativ, “*contracte de muncă și fișe de post, bonuri de benzină cu menționarea numărului mașinii, avize de expediție, procese-verbale de predare-primire materii prime încheiate cu diverși furnizori, bonuri de comandă, invitații la diverse evenimente care implicau deplasarea, facturi transmise clienților în original, cu menționarea la datele de expediție numărul mașinii și al persoanei cae a făcut livrarea facturii, etc*” privind justificarea consumului de carburanti auto intocmite de petenta pentru perioada 2007-2011, pot fi considerate documente justificative pe baza carora se poate proba consumul carburantilor achizitionati in scopul realizarii de venituri impozabile în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare, fapt pentru care aceste documente trebuie analizate pentru a stabili daca furnizeaza date din care sa rezulte cum a fost consumat combustibilul achizitionat.

Se retine ca organele de inspectie fiscala, in decizia de impunere si in raportul de inspectie fiscala au precizat faptul ca “nu se poate stabili *daca autovehiculele au fost folosite exclusiv in activitati economice, respectiv in scopul realizarii de venituri impozabile, conform prevederilor legale, sau au fost utilizate si in alte scopuri*”, aceasta fiind o constatare neconcludenta.

Asa cum prevede Circulara nr.341061/15.05.2009 in vederea aplicarii unitare a prevederilor Ordonantei de Urgenta a Guvernului nr.34 din 11 aprilie 2009:

"Categorica de exceptii prevăzută la art.145¹ alin.(1) lit.a) din Codul fiscal prezintă un grad de dificultate mai ridicat în ce privește încadrarea, motiv pentru care au fost elaborate norme de aplicare, respectiv pct.45¹ din H.G. nr.44/2004.

De subliniat faptul că deși aceste vehicule sunt, așa cum am menționat mai sus, numai cele destinate exclusiv transportului de persoane, dacă ele sunt utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă, vor fi exceptate de la limitarea deducerii TVA stabilită de art. 145¹.

Pentru încadrarea vehiculelor în aceste categorii exceptate nu se va analiza fiecare deplasare sau utilizare în parte, tocmai datorită faptului că legea stabilește că utilizarea trebuie să fie exclusivă pe destinațiile exceptate.

Utilizarea vehiculului pentru mai multe categorii exceptate nu va anula încadrarea sa pe excepțiile prevăzute de lege. De exemplu dacă același vehicul este utilizat și de un agent de vânzări dar și pentru intervenție sau reparații, se va încadra în categoriile exceptate dacă va rezulta că nu mai este utilizat și în alte scopuri care nu se încadrează pe excepțiile prevăzute de lege.

Utilizarea exclusivă a vehiculului pe activitățile exceptate de lege va rezulta din: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada faptului că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs din care să rezulte că numai personalul calificat în aceste scopuri utilizează vehiculele în cauză, precum și orice alte dovezi suplimentare care pot fi furnizate.

Având în vedere prevederea expresă a legii care nu permite deducerea TVA decât în cazul în care se poate dovedi utilizarea exclusivă pe categoriile exceptate, rezultă că acele vehicule care sunt parțial utilizate pentru activitățile exceptate și parțial pentru activități care nu se regăsesc pe excepțiile stipulate de lege, nu vor beneficia de deducerea TVA potrivit art. 145¹ din Codul fiscal."

In raport de sustinerile contestatarei referitoare la faptul ca „In cazul .X., datorită lipsei foilor de parcurs, s-a ajuns în situația paradoxală ca nici măcar benzina utilizată de persoanele angajate în funcția de șoferi să nu fie deductibilă!

Inspekția fiscală, inspirată de noile dispoziții legale care au intrat în vigoare în iulie 2012 (ulterior perioadei verificate) care menționează pentru prima dată obligativitatea de a prezenta foi de parcurs ca document justificativ al deducerii, a ignorat celelalte tipuri de documente justificative prezentate de societate în dovedirea utilizării combustibilului în scopul desfășurării activității de vânzări și curierat (ex. contracte de muncă și fișe de post, bonuri de benzină cu menționarea numărului mașinii, avize de expediție, procese-verbale de predare-primire materii prime încheiate cu diverși furnizori, bonuri de comandă, invitații la

diverse evenimente care implicau deplasarea, facturi transmise clienților în original, cu menționarea la datele de expediție numărul mașinii și al persoanei care a făcut livrarea facturii, etc.)”, precum și a sustinerii potrivit căreia persoanele care au utilizat autovehiculele ce aparțin SC .X. SRL se împart în următoarele categorii:

„1. persoane angajate cu contract individual de muncă în funcția de șoferi, care au avut ca **activitate exclusivă curieratul** (transmitere de facturi către clienți, relația cu banca, transmiterea de materiale prime sau produse finite către și de la tipografii) - .X. - sef serviciu administrativ (.X.), .X. - (.X.);

2. persoane angajate cu contract individual de muncă în funcția de șoferi, care au avut ca **activitate exclusivă curieratul și transportul de persoane** (transportul redactorilor .X. către conferințe de presă și alte evenimente la care erau solicitați): .X. - (.X. și ulterior .X.), .X. - (.X.);

3. persoane angajate cu contract individual de muncă în funcții ce vizau exclusiv vânzările (de spațiu de publicitate și de evenimente): .X. - director evenimente (.X.), .X. - manager proiect evenimente (.X.), .X. - agent vânzare publicitate (.X.), .X. - agent vânzare publicitate (.X.), .X. - agent vânzare publicitate (.X.);

4. persoane care se ocupă în mod semnificativ de vânzări, fără a se ocupa în principal de aceasta (ex. redactori): .X. - redactor-sef (.X.), .X. - redactor-sef (.X.), .X. - director adjunct (.X.), .X. - director general (.X.). Întrucât aceste persoane nu se ocupă exclusiv de vânzări, ci doar ocazional, suma de .X. lei reprezentând cheltuiala și TVA-ul aferent combustibilului acestora, nu face obiectul prezentei contestații (a se vedea anexa 4 cu sumele necontestate).”, organul de soluționare a contestației a apreciat că fiind utilă și pertinentă efectuarea unei cercetări la fața locului în conformitate cu pct.9.9 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

În acest sens, prin adresa nr. .X./12.06.2013 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat organelor de inspecție fiscală efectuarea unei cercetări la fața locului, stabilindu-se punctual obiectivele ce urmează a fi cercetate, respectiv stabilirea cu exactitate a exclusivității folosirii autovehiculelor societății, precum și verificarea justificării consumului de carburanți auto pentru perioada 2007-2011.

Astfel, în perioada 18-26.06.2013, organele de inspecție fiscală au efectuat cercetarea la fața locului, întocmind în acest sens Procesul verbal nr..X./2013 prin care s-au reținut următoarele aspecte:

“1. Societatea nu a mai prezentat documente justificative privind consumul de combustibil respectiv, contracte de muncă, bonuri de benzină, avize de expediție, procese verbale de predare primire, bonuri de comandă, invitații, facturi transmise clienților, etc, altele decât cele prezentate în timpul inspecției fiscale.

2. *Reprezentantii societatii, mentioneaza ca au fost atasate contestatiei exemple din aceste documente justificative si ca alt tip de documente nu mai exista.*

3. *Documentele de tipul celor mentionate mai sus, prezentate cu ocazia inspectiei fiscale, au fost analizate in timpul inspectiei fiscale si s-a stabilit ca nu furnizeaza date suficiente din care sa rezulte daca combustibilul achizitionat a fost consumat in vederea desfasurarii activitatilor exceptate de la limitarile speciale ale dreptului de deducere prevazute de art.1451 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.”.*

Organele de inspectie fiscala nu au confirmat, dar nici nu au infirmat sustinerile societatii, astfel ca nu au dat curs celor solicitate de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor prin adresa nr. .X./ 2013, respectiv sa se pronunte asupra realitatii afirmatiilor societatii din cuprinsul contestatiei privitoare la persoanele angajate cu contract individual de munca in functia de soferi care au avut ca activitate exclusiva curieratul, vanzarile, rezumandu-se sa precizeze ca societatea nu a prezentat alte documente decat cele puse la dispozitie in timpul inspectiei fiscale, pentru care inspectia fiscala a stabilit ca nu furnizeaza suficiente date din care sa rezulte daca combustibilul achizitionat a fost consumat in vederea desfasurarii activitatilor exceptate de la limitarile speciale ale dreptului de deducere prevazute de art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In conditiile in care din instrumentarea spetei de catre organele de inspectie fiscala nu se poate stabili daca “*celelalte tipuri de documente justificative prezentate de societate în dovedirea utilizării combustibilului în scopul desfășurării activității de vânzări și curierat*” (asa cum sunt invocate la fila nr.11 din Raportul de inspectie fiscala nr..X./2013) furnizeaza toate datele in vederea justificarii consumului de combustibil, precum si daca autovehiculele au fost folosite exclusiv in scopul prevazut de lege, organul de solutionare a contestatiei este in imposibilitatea pronuntarii asupra temeiniciei neadmisibilitatii ca deductibile a cheltuielilor aferente combustibilului achizitionat in perioada 2007-2011, precum si a TVA aferenta, se va face aplicarea art.216 alin.(3) si alin.(3¹)din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

“(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.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborat cu pct. 11.6. din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

"11.6. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeași perioada și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente."

și se va desfiinta partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .X./2013 respectiv pentru TVA in suma de .X. lei, precum și Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X.2013 pentru cheltuielile aferente achizitiei de combustibil, urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alte persoane decat cele care au incheiat decizia de impunere contestata, sa stabileasca situatia de fapt fiscala tinand cont de considerentele prezentei decizii și de prevederile legale in vigoare.

*
* *

Referitor la cheltuielile nedeductibile care au contribuit la diminuarea pierderii fiscale de .X. lei pentru perioada 2007-2011 prin contestație se precizeaza: "Nu fac obiectul prezentei contestații următoarele sume: [...] suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit și TVA calculate suplimentar, în situația considerării ca nedeductibile a cheltuielilor și a TVA aferent combustibilului utilizat de persoane care nu aveau ca sarcină de serviciu exclusivă vânzarea de publicitate sau comisionul, respectiv pentru: .X., .X., .X., .X. și .X.." și „[...] suma de .X. lei reprezentând cheltuielile și TVA-ul aferent combustibilului acestora, nu face obiectul prezentei contestații (a se vedea anexa 4 cu sumele necontestate).", or prin precizare la contestație nr. .X./2013 se precizeaza „suma de .X. lei reprezentand impozit pe profit și TVA calculate suplimentar ca urmare a nedeductibilitatii cheltuielilor și a TVA aferent combustibilului (din care .X. lei impozit pe profit și .X. lei TVA)”.

Totodata, din analiza anexei nr.4 la contestație se identifica TVA necontestat in suma de .X. lei și impozit pe profit in suma de .X. lei.

In consecinta, pierderea fiscala in suma de .X. lei stabilita pentru perioada 2007-2011 prin *Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./2013*, corespunde inregistrarii cheltuielilor deductibile și nedeductibile așa cum au fost stabilite in urma inspectiei fiscale, iar cheltuielile nedeductibile aferente consumului de combustibil contestat care concura la stabilirea diminuării pierderii au fost desfiintate prin prezenta decizie, iar organul de inspectie fiscala nu a stabilit detaliat prin actul atacat cheltuielile aferente consumului de combustibil pe care contestatara intelege sa le conteste de cele pe care le recunoaste ca fiind datorate, se va face aplicarea art.216 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile și completările ulterioare, care prevede:

"(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situație in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare."

coroborat cu pct. 11.5 si pct.11.6. din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

"11.6. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente." si

„11.5 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.”, se va desfiinta Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X.2013 privind diminuarea pierderii fiscale aferenta perioadei 2007-2011 in suma de .X. lei.

2. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată si suma de .X. lei reprezentand contributia la fondul de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap si accesoriile aferente in suma de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestățiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care S.C. .X. SRL nu aduce nicio motivație în susținerea acestui capăt de cerere.

În fapt, organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta in suma de .X. lei între TVA deductibila declarata de societate prin decontul de TVA si TVA deductibila conform inspectiei fiscale, respectiv:

- suma de .X. lei, reprezentand neacceptarea la deducere a TVA aferenta inregistrarii fara documente legal intocmite (facturi in copie), incalcand prevederile art.146 alin.1 lit.a) coroborat cu art 155 din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.
- suma de .X. lei reprezentand neacceptarea la deducere a TVA aferenta serviciilor (situatia facturilor reprezentand servicii prestate de SC .X.) pentru care prestarea efectiva nu a fost justificata de societate, incalcand prevederile art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare;
- suma de .X. lei reprezentand neacceptarea la deducere a TVA aferenta consumului de combustibil pentru care nu s-a putut prezenta justificarea utilizarii in scopuri economice ale autoturismelor aflate in dotarea societatii, incalcand prevederile art.145, alin.2, lit.a din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, in perioada ianuarie 2007 – mai 2009 si art. 145¹ alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, incepand cu iunie 2009.

De asemenea, s-a stabilit TVA colectata suplimentar in suma de .X. lei, in baza prevederilor art.133 alin.3 din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, in cota de 24% aplicata asupra bazei formata din:

- factura nr. .X./2010 in valoare de .X. Euro (.X. lei) emisa catre .X. – Irlanda, Cod TVA .X.; reprezentand publicitate in revista .X.. Acest cod de TVA nu era activ in perioada desfasurarii operatiunilor intracomunitare, asa cum reiese din adresa nr. .X./2012 a Serviciului Municipal .X.;

- factura nr. .X./2011 in valoare de .X. Euro (.X. lei) emisa catre .X. – Bulgaria, cod TVA .X., reprezentand taxa de participare la conferinta The Ultimate Success. Acest cod de TVA apare nealocat de SIM, asa cum reiese din adresa nr. .X.2012 a Serviciului Municipal .X..

In ceea ce priveste fondul de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap neincadrate din perioada 01.01.2007-31.12.2011, organele de inspectie fiscala au constatat ca **SC .X. SRL** a avut in anii 2007, 2008 si 2009 un numar mai mare de 50 de angajati si datoreaza, conform prevederilor art.77, art.78, alin.2 si 3 lit.a) din Legea 448/2006 cu modificarile si completarile ulterioare, contributie la fondul de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap.

SC .X. SRL a constituit o contributie a persoanelor juridice la fondul de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap in suma de .X. lei, aferenta anului 2009 si a virat o contributie in suma de .X. lei.

SC .X. SRL pentru anii 2010 si 2011 nu datoreaza contributie la fondul de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, intrucat a avut un numar mediu de salariati sub .X..

Organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar pentru perioada 2007-2008, contributia la fondul de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap in suma de .X. lei.

Incepand cu data de 01.01.2007 s-au calculat majorari de intarziere pana la data 30.11.2012, in suma de .X. lei conform prevederilor art.3 din Legea nr.210/2005 si art.120 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, au fost calculate penalitati in suma de .X. lei prin aplicarea cotei de 15% asupra diferentelor la data de 31.12.2011, conform art 120¹ alin. 1 si 2 lit c) din OG 92/2003.

Desi prin contestatie SC .X. SRL contesta TVA stabilita suplimentar de plata in cuantum de .X. lei, din totalul de .X. lei stabilita suplimentar de plata, pentru suma de .X. lei societatea nu prezinta documente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei.

Fata de fondul de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap neincadrate din perioada 01.01.2007-31.12.2011 stabilit suplimentar in suma de .X. lei si accesoriile aferente in suma de .X. lei societatea nu prezinta documente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei

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

„(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; ”

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și fata de fondul de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap neincadrate din perioada 01.01.2007-31.12.2011 stabilit suplimentar în suma de .X. lei și accesoriile aferente în suma de .X. lei, societatea contestatară nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat nici un articol de lege în apărarea sa.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, intrat în vigoare la data de 15.02.2013 „*cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească , în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art.250 din același act normativ care precizează : „ *dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrieri [...]*” .

Totodată, art.65 (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare : „ (1) contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

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

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

Totodată, prin Decizia nr. .X./2010 în dosarul nr. .X./ .X./2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *”motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Conform prevederilor pct.2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor

pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră „organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”, în baza celor reținute și având în vedere că **S.C. .X. SRL**, deși contestă TVA în suma de .X. lei din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr..X./2013, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat TVA în suma de .X. lei și nici fața de fondul de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap neincadrate din perioada 01.01.2007-31.12.2011 stabilit suplimentar în suma de .X. lei și accesoriile aferente în suma de .X. lei, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de **S.C. .X. SRL** pentru acest capăt de cerere în conformitate cu art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: „Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct. 11.1 lit.b din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

B. Referitor la suma de .X. lei reprezentând diferența impozit pe venitul din salarii și impozit drepturi de autor, contribuții și accesorii aferente, în conținutul contestației, **SC .X. SRL** susține că „ne asumăm implicațiile fiscale pentru cinci contracte de cesiune de drepturi de autor care, încă din timpul inspecției, am recunoscut că nu întrunesc toate rigorile Legii nr.8/1996. Din acest motiv nu contestăm suma de .X. lei reprezentând diferența impozit pe venit și contribuții sociale aferente contractelor de cesiune de drepturi de autor pentru următoarele persoane: .X./X./X./X./X. calculată de inspectia fiscală”.

Astfel, din totalul sumei de .X. lei, SC .X. SRL înțelege să conteste suma de .X. lei, acceptând la plată suma de .X. lei.

1. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând diferența dintre impozitul pe veniturile din salarii stabilit de organele de inspectie fiscală și impozitul pe veniturile din drepturile de autor declarat de societate, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța asupra acestei valori aferente reîncaadrării veniturilor obținute de persoanele fizice în baza contractelor de cesiune de drepturi de autor, în condițiile în care din instrumentarea spetei de către organele de inspectie

fiscala nu rezulta ca s-au raportat la toate dispozitiile normative incidente in materie in perioada verificata.

In fapt, din verificarea efectuata asupra statelor de plata, notelor contabile, balantelor lunare de verificare si declaratiilor depuse la organul fiscal, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC .X. SRL a platit in perioada ianuarie 2007 – iunie 2010, venituri din drepturi de proprietate intelectuala, respectiv drepturi de autor, catre .X. de persoane fizice care in aceeasi perioada detineau in cadrul societatii si calitatea de salariat cu contract de munca pe perioada nedeterminata cu durata de lucru de 8 ore /zi 40 de ore/saptamana.

In urma analizarii documentatiei prezentate de SC .X. SRL, respectiv a fiselor de post, contractelor de munca, a contractelor de cesiune drepturi de autor, acordurilor de cesiune drepturi autor, precum si a revistelor si suplimentelor editate de SC .X. SRL si luand in considerare precizarile societatii din adresa inregistrata la DGFP.X. sub nr. .X./2012, organele de inspectie fiscala au retinut in baza prevederilor art.11 alin.1 si art.46 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.24 din HG nr.44/2004, faptul ca aceste contracte de cesiune drepturi de autor, incheiate cu salariatii societatii reprezinta in fapt contracte de munca in integralitate, iar veniturile obtinute in baza acestora, reprezinta venituri de natura salariala potrivit Cap.III Titlul III din Codul Fiscal, fapt pentru care conform prevederilor art.41 lit.b) coroborat cu art.55 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, au stabilit un impozit suplimentar pe veniturile din salarii datorat in suma de .X. lei, pentru perioada 2007 – 2011.

De asemenea, conform prevederilor art.41 lit.a, art.43, art.46 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, Legea nr.8/1996 privind drepturile de autor, organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe veniturile obtinute din valorificarea drepturilor de autor, astfel:

| | |
|--|---------|
| Total impozit drepturi autor declarat de societate | .X. lei |
| Total impozit drepturi autor virat de societate | .X. lei |
| Impozit stabilit in urma inspectiei fiscale | .X. lei |
| Diferenta nedatorata | .X. lei |

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC .X. SRL a efectuat plati catre personalul angajat considerându-le în mod eronat ca fiind venituri ale personalului, venituri separate de cele salariale cu consecinta necalcularii si nevirarii impozitului.

Societatea contestatara sustine ca reincadrarea veniturilor *"nu este aplicabil situației noastre de fapt, întrucat nu suntem în situația unei cesiuni a drepturilor de autor care să intre în sfera atribuțiilor de serviciu, conform dispozițiilor exprese din contractul de muncă (dimpotrivă, analiza atribuțiilor de serviciu conform CIM și fișei postului în comparație cu contractele de cesiune de drepturi de autor ar fi revelat faptul că acestea nu au nimic în comun)."*

In drept, cu privire la reîncadrarea operatiunilor din punct de vedere fiscal sunt aplicabile prevederile art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

La art.6 și art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, se prevede:

„ART. 6 - Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

ART. 7 – (2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz. (...)”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Se reține ca, potrivit doctrinei, intentia legiuitorului este de a consacra principiul realitatii economice urmarind sa impiedice evitarea platii impozitelor prin incheierea de acte care invocand un scop economic aparent tintesc, ca scop principal, avantaje fiscale.

Astfel, se reține că organele fiscale, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, în baza informațiilor și documentelor prezentate de contribuabil sau furnizate de terte persoane la solicitarea acestora, prin identificarea circumstanțelor edificatoare fiecarui caz.

Se reține ca, urmare inspectiei fiscale efectuate la **SC .X. SRL** s-au constatat urmatoarele aspecte pentru un numar de .X. de angajati:

- contractele de cesiune drepturi de autor au fost incheiate pe perioada nedeterminata, fara sa se mentioneze termenele de predare a operei/lucrarii/articolului,
- pentru .X. salariatii s-a observat ca atat contractul de munca, cat si cel de cesiune drepturi de autor au existat in aceeasi perioada,

- doua contracte contin obligatia achitarii unei remuneratii lunare nete fixe pe toata perioada contractului si chiar avans si lichidare,
- existenta unei diferente semnificative intre sumele inscrise in contractele de munca si sumele incasate in baza contractelor de cesiune drepturi de autor (.X. salariati),
- societatea a incheiat cu salariatii sai contracte de cesiune drepturi de autor avand ca obiect scrierea de articole (exemplu "*opera - articole convenite cu beneficiarul*"),
- desi articolele scrise de salariati in vederea publicarii in revistele .X. se incadreaza in prevederile Legii drepturilor de autor nr.8/1996, s-a constatat ca in aceeasi perioada, acestia isi desfasurau activitatea la birourile societatii, de la punctul de lucru, in baza contractelor individuale de munca, incheiate pe perioada nedeterminata, cu timp de lucru 8 ore/zi, 40 de ore /saptamana, avand functii specifice activitatii unei edituri, respectiv redactori si tehoredactori,
- acestia au scris articole pentru publicatiile editurii .X., respectiv .X. – publicatie lunară, .X. – publicatie lunară, precum si in suplimentele acestora, cum ar fi topurile .X., .X., FinFocus, etc,
- pe coperta interioara a suplimentelor la reviste apar mentiunile Editor: .X. si numele editorilor, redactorilor si directorilor editurii .X., mentiuni similare cu cele ale publicatiilor periodice lunare - Piata Financiara si .X.,
- in ce priveste contractele de cesiune drepturi de autor prin care se prevede transferul dreptului patrimonial al operelor/articole scrise in vederea publicarii create de aceste persoane, acest transfer exista prin insasi indeplinirea sarcinilor de serviciu conform contractelor individuale de munca incheiate (.X. angajati),
- pentru .X. contracte de cesiune drepturi de autor, societatea nu a putut prezenta materiale scrise/articole/lucrari sau alte documente create de "*autori*" in vederea publicarii,
- doua contracte de cesiune drepturi de autor, au ca obiect activitati care nu au fost considerate de catre organele de inspectie fiscala obiect al dreptului de autor asa cum este el definit in Legea nr. 8/14.03.1996 privind dreptul de autor si drepturile conexe,
- au fost reziliate, incepand cu data de 01.07.2010 toate contractele de cesiune drepturi de autor incheiate cu persoanele care detineau si calitatea de salariat al societatii, iar in cursul lunii iulie 2010 au fost incheiate acte aditionale la contractele de munca avand ca obiect majorarea salariilor, urmare intrarii in vigoare a OUG nr.58/2010 cand a fost introdus pct.2.2 in cadrul art.7 al Codului Fiscal.

In ceea ce priveste contractele de cesiune de drepturi de autor sunt aplicabile prevederile Legii nr.8/1996 privind dreptul de autor si drepturile conexe, valabile in perioada 2007-iunie 2010 respectiv:

ART. 1

(1) Dreptul de autor asupra unei opere literare, artistice sau științifice, precum și asupra altor opere de creație intelectuală este recunoscut și garantat în

condițiile prezentei legi. Acest drept este legat de persoana autorului și comportă atribute de ordin moral și patrimonial.

(2) Opera de creație intelectuală este recunoscută și protejată, independent de aducerea la cunoștința publică, prin simplul fapt al realizării ei, chiar în formă nefinalizată.

ART. 7

Constituie obiect al dreptului de autor operele originale de creație intelectuală în domeniul literar, artistic sau științific, oricare ar fi modalitatea de creație, modul sau forma de exprimare și independent de valoarea și destinația lor, cum sunt:

a) scrierile literare și publicistice, conferințele, predicile, pledoariile, prelegerile și orice alte opere scrise sau orale, precum și programele pentru calculator;

b) operele științifice, scrise sau orale, cum ar fi: comunicările, studiile, cursurile universitare, manualele școlare, proiectele și documentațiile științifice;

c) compozițiile muzicale cu sau fără text;

d) operele dramatice, dramatico-muzicale, operele coregrafice și pantonimele;

e) operele cinematografice, precum și orice alte opere audiovizuale;

f) operele fotografice, precum și orice alte opere exprimate printr-un procedeu analog fotografiei;

g) operele de artă grafică sau plastică, cum ar fi: operele de sculptură, pictură, gravură, litografie, artă monumentală, scenografie, tapiserie, ceramică, plastica sticlei și a metalului, desene, design, precum și alte opere de artă aplicată produselor destinate unei utilizări practice;

h) operele de arhitectură, inclusiv planșele, machetele și lucrările grafice ce formează proiectele de arhitectură;

i) lucrările plastice, hărțile și desenele din domeniul topografiei, geografiei și științei în general.

ART. 9

Nu pot beneficia de protecția legală a dreptului de autor următoarele:

a) ideile, teoriile, conceptele, descoperirile științifice, procedeele, metodele de funcționare sau conceptele matematice ca atare și invențiile, conținute într-o operă, oricare ar fi modul de preluare, de scriere, de explicare sau de exprimare;

b) textele oficiale de natură politică, legislativă, administrativă, judiciară și traducerile oficiale ale acestora;

c) simbolurile oficiale ale statului, ale autorităților publice și ale organizațiilor, cum ar fi: stema, sigiliul, drapelul, emblema, blazonul, insigna, ecusonul și medalia;

d) mijloacele de plată;

e) știrile și informațiile de presă;

f) simplele fapte și date.

ART. 43

(1) Remunerația convenită în temeiul unui contract de cesiune a drepturilor patrimoniale se stabilește prin acordul părților. Cuantumul remunerației se calculează fie proporțional cu încasările provenite din utilizarea operei, fie în sumă fixă sau în orice alt mod.

(2) Când remunerația nu a fost stabilită prin contract, autorul poate solicita organelor jurisdicționale competente, potrivit legii, stabilirea remunerației. Aceasta se va face avându-se în vedere sumele plătite uzual pentru aceeași categorie de opere, destinația și durata utilizării, precum și alte circumstanțe ale cazului.

(3) În cazul unei disproporții evidente între remunerația autorului operei și beneficiile celui care a obținut cesiunea drepturilor patrimoniale, autorul poate solicita organelor jurisdicționale competente revizuirea contractului sau mărirea convenabilă a remunerației.

(4) Autorul nu poate să renunțe anticipat la exercițiul dreptului prevăzut la alin. (3).

ART. 44

(1) În lipsa unei clauze contractuale contrare, pentru operele create în îndeplinirea atribuțiilor de serviciu precizate în contractul individual de muncă, drepturile patrimoniale aparțin autorului operei create. În acest caz, autorul poate autoriza utilizarea operei de către terți, numai cu consimțământul angajatorului și cu recompensarea acestuia pentru contribuția la costurile creației. Utilizarea operei de către angajator, în cadrul obiectului de activitate, nu necesită autorizarea angajatului autor.

(2) În cazul în care clauza prevăzută la alin. (1) există, aceasta urmează să cuprindă termenul pentru care au fost cesionate drepturile patrimoniale de autor. În absența precizării termenului, acesta este de trei ani de la data predării operei.

(3) După expirarea termenelor prevăzute la alin. (2), în lipsa unei clauze contrare, angajatorul este îndreptățit să îi pretindă autorului plata unei cote rezonabile din veniturile obținute din utilizarea operei sale, pentru a compensa costurile suportate de angajator pentru crearea operei de către angajat, în cadrul atribuțiilor de serviciu.

(4) La expirarea termenului menționat la alin. (2) drepturile patrimoniale revin autorului.

(5) Autorul unei opere create în cadrul unui contract individual de muncă își păstrează dreptul exclusiv de utilizare a operei, ca parte din ansamblul creației sale.

Asa cum reiese din textele de lege citate mai sus, scrierile publicistice reprezintă opere de creație intelectuală ce constituie obiect al drepturilor de autor, iar stiriile și informațiile de presă, simplele fapte și date nu pot beneficia de protecția legală a drepturilor de autor.

Oficiul Român Pentru Drepturile de Autor, în calitate de autoritate unică de reglementare în domeniul drepturilor de autor și drepturilor conexe, precizează ca "reportajele, anchetele și editorialele sunt opere publicistice în sensul art. 7 lit. a) și art. 45 din Legea nr. 8/1996, iar autorii beneficiază integral de protecția acordată prin legea dreptului de autor".

Având în vedere cele prezentate mai sus, articolele publicate vor fi analizate dacă intra sub incidența art. 7 lit. a) din Legea nr. 8/1996 privind dreptul

de autor si drepturile conexe, numai în masura în care nu contin stiri si informatii de presa ori simple fapte si date.

In ceea ce priveste impozitul pe veniturile din salarii sunt aplicabile prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu HG nr.44/2004 privind normele de aplicare ale Codului fiscal, respectiv:

ART. 41

“Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit

Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:

a) venituri din activități independente, definite conform art. 46;

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

ART. 46

“Definirea veniturilor din activități independente

[...] (4) Veniturile din valorificarea sub orice formă a drepturilor de proprietate intelectuală provin din brevete de invenție, desene și modele, mostre, mărci de fabrică și de comerț, procedee tehnice, know-how, din drepturi de autor și drepturi conexe dreptului de autor și altele asemenea.”

Coroborat cu pct.24 si pct.25 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal:

“24. Veniturile din drepturi de proprietate intelectuală sunt venituri realizate din valorificarea drepturilor industriale, cum ar fi: invenții, mai puțin realizările tehnice, know-how, mărci înregistrate, franciza și altele asemenea, recunoscute și protejate prin înregistrări ale instituțiilor specializate, precum și a drepturilor de autor, inclusiv a drepturilor conexe dreptului de autor. Veniturile de această natură se supun regulilor de determinare pentru veniturile din activități independente și în situația în care drepturile respective fac obiectul unor contracte de cesiune, închiriere, colaborare, cercetare, licență, franciză și altele asemenea, precum și cele transmise prin succesiune, indiferent de denumirea sub care se acordă, cum ar fi: remunerație directă, remunerație secundară, onorariu, redevență și altele asemenea.

Veniturile rezultate din cesiunile de drepturi de proprietate intelectuală prevăzute în mod expres în contractul încheiat între părți reprezintă venituri din drepturi de proprietate intelectuală. De asemenea, sunt incluse în categoria veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală și veniturile din cesiuni pentru care reglementările în materie stabilesc prezumția de cesiune a drepturilor în lipsa unei prevederi contrare în contract.

În situația existenței unei activități dependente ca urmare a unei relații de angajare, remunerația prestărilor rezultate din cesiunile de drepturi de proprietate intelectuală care intră în sfera sarcinilor de serviciu reprezintă venituri de natură salarială, conform prevederilor menționate în mod expres în contractul dintre

angajat și angajator, și se supun impozitării potrivit prevederilor cap. III "Venituri din salarii" al titlului III din Codul fiscal.[...]

25. Persoanele fizice angajate, precum și cele care încheie contracte, altele decât cele prin care sunt reglementate relațiile de angajare, și care desfășoară activități utilizând baza materială a angajatorului sau a celeilalte părți contractante, în vederea realizării de invenții, realizări tehnice sau procedee tehnice, opere științifice, literare, artistice etc., obțin venituri de natură salarială.”

ART. 55

“ 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.”

Coroborat cu pct.67 și pct.68 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal:

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

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

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

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

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

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

68. Veniturile din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:

a) sume primite pentru munca prestată ca urmare a contractului individual de muncă, a contractului colectiv de muncă, precum și pe baza actului de numire:

- salariile de bază;

- sporurile și adaosurile de orice fel; [...]

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

Legiuitorul a avut în vedere și posibilitatea realizării de venituri din drepturi de autor în urma unei activități dependente, însă considerarea acestora ca venituri de natură salarială, conform aceluiași pct.24 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, a fost condiționată de precizarea în mod expres a acestui fapt în contractul dintre angajat și angajator:

”În situația existenței unei activități dependente ca urmare a unei relații de angajare, remunerația prestațiilor rezultate din cesiunile de drepturi de proprietate intelectuală care intră în sfera sarcinilor de serviciu reprezintă venituri de natură salarială, conform prevederilor menționate în mod expres în contractul dintre angajat și angajator,[...].”

Mai mult, conform prevederilor pct.1 din H.G. nr.791 din 2 august 2010 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, precum și pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor art. III din O.U.G. nr.58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale:

”1. O activitate poate fi reconsiderată, potrivit criteriilor prevăzute la art.7 alin.(1) pct. 2.1 din Codul fiscal, ca activitate dependentă, în cazul în care raportul juridic în baza căruia se desfășoară activitatea nu reflectă conținutul economic al acesteia.

Activitățile desfășurate în mod independent, în condițiile legii, care generează venituri din profesii libere, precum și drepturile de autor și drepturile conexe definite potrivit prevederilor Legii nr. 8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe, cu modificările și completările ulterioare, nu pot fi reconsiderate ca activități dependente potrivit prevederilor art. 7 alin. (1) pct.2.1 și 2.2 din Codul fiscal.”

Astfel, legiuitorul interzice reconsiderarea activităților desfășurate în mod independent, care generează venituri din drepturi de autor definite potrivit prevederilor Legii nr.8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe ca activități dependente, stabilind clar că activitatea privind drepturile de autor și drepturile conexe reprezintă activitate independentă și nu reprezintă activitate dependentă.

De asemenea, tot prin H.G. nr.791 din 2 august 2010 s-a introdus și pct.24¹ din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, respectiv: *”Sunt considerate venituri din activități independente veniturile din drepturi de autor și drepturile conexe definite potrivit prevederilor Legii nr.8/1996, cu modificările și completările ulterioare.”*, prevedere care se adaugă la celelalte prevederi menționate anterior de legiuitor (încă din anul 2007) și din care rezultă clar că veniturile din drepturi de autor realizate în baza Legii nr.8/1996 sunt venituri din activități independente.

Aceste texte de lege introduse în august 2010 fac referire la legea specială privind dreptul de autor, respectiv Legea nr.8/1996, însă încadrarea veniturilor din drepturi de autor în categoria veniturilor din activități independente a fost stabilită de legiuitor și pentru perioada 2007 - 2010, așa cum am arătat mai sus.

De asemenea, conform prevederilor legale enunțate, se reține că persoanele fizice angajate, precum și cele care încheie contracte, altele decât cele prin care sunt reglementate relațiile de angajare, și care desfășoară activități utilizând baza materială a angajatorului sau a celeilalte părți contractante, în vederea realizării de invenții, realizări tehnice sau procedee tehnice, opere științifice, literare, artistice etc., obțin venituri de natură salarială, în acest sens pronunțându-se și Direcția de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice.

Astfel, în ceea ce privește veniturile obținute de autorii articolelor care intra sub incidența art. 7 lit a) din Legea nr. 8/1996 privind drepturile de autor și drepturile conexe, persoane ce au calitatea de salariați la S.C. .X. S.R.L. și nu au ca atribuții de serviciu stabilite prin fișa postului, activitatea de creație publicistică, aceasta desfășurându-se pe baza unor contracte de cesiune a dreptului de autor încheiate de salariați cu angajatorul, menționăm că acestea sunt venituri de natură salarială în condițiile în care persoanele respective desfășoară activități utilizând baza materială a angajatorului sau a celeilalte părți contractante.

Intrucât, organele de inspecție fiscală nu au realizat o analiză amănunțită cu privire la:

- atribuțiile prevăzute în contractul individual de muncă și în fișa postului în sarcina salariatului, dacă sunt aceleași cu atribuțiile din contractul de prestări servicii prevăzut în sarcina prestatorului;
- desfășurarea activității prevăzute atât în contractul individual de muncă, cât și în contractul de prestări servicii se realizează în același interval orar;
- există elemente de natură unui raport de subordonare între părți, așa cum este prevăzut în legislația muncii,

organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la reconsiderarea activității desfășurate de acesta în baza contractelor încheiate cu SC .X. SRL, ca fiind activitate dependentă.

Astfel, legislația în vigoare în perioada desfășurării contractelor cu SC .X. SRL precizează cu claritate că sunt venituri din activități independente veniturile obținute din cedarea drepturilor de autor, includerea acestora în categoria veniturilor din activități dependente realizându-se doar cu obligația îndeplinirii unor condiții expres prevăzute de legiuitor, situație pentru care organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat prin documentele aflate la dosarul cauzei.

De asemenea, societatea contestată susține că *“nu suntem în situația unei cesiuni a drepturilor de autor care să intre în sfera atribuțiilor de serviciu, conform dispozițiilor exprese din contractul de muncă (dimpotrivă, analiza atribuțiilor de serviciu conform CIM și fișei postului în comparație cu contractele*

de cesiune de drepturi de autor ar fi revelat faptul că acestea nu au nimic în comun)”, or organele de inspectie fiscala prin raportul de inspectie fiscala si adresa nr. .X./2013 au retinut acest aspect doar pentru .X. contracte.

Astfel, potrivit prevederilor art.7 alin.2 din din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

Și conform prevederilor art.65 alin.2 din același act normativ:

“(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

Totodată, conform prevederilor art.94 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

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

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

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

De asemenea, la reconsiderarea veniturilor din activitati independente, in activitati dependente nu au fost avute in vedere toate temeiurile de drept aplicabile in materie, in vigoare in perioada verificata.

Având în vedere cele precizate în decizie, neconcordantele din reținerile raportului de inspectie fiscala, organul de solutionare a contestatiei este in imposibilitatea sa se pronunte in instrumentarea spetei, fapt pentru care în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră: *“(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”* coroborate cu alin.3¹ al aceluiași articol și cu pct.11.6 din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“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” si cu pct.11.5 din acelasi act normativ „11.5 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.” se va desființa partial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2013, respectiv pentru **diferenta dintre impozitul pe veniturile din salarii si impozitul pe veniturile din drepturile de autor** in suma de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze contractele de cesiune drepturi de autor in raport de documentele detinute de societate, prevederile legale incidente situației de fapt si de cele reținute prin prezenta decizie, iar la reverificare vor fi avute in vedere si celelalte sustineri ale societatii contestatoare.*

*
* *
*

Asa cum s-a retinut prin prezenta decizie, organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC .X. SRL a efectuat plati catre personalul angajat considerându-le în mod eronat ca fiind venituri ale personalului, venituri separate de cele salariale cu consecinta necalcularii si nevirarii impozitului, contributiilor si fondurilor datorate bugetelor respective si în consecinta au stabilit in baza prevederilor Legii nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, Legii nr.19/2009 privind Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2009, Legii nr.12/2010 privind bugetul asigurărilor sociale de stat pe anul 2010, Legii nr.287/2010 privind bugetul asigurărilor sociale de stat pe anul 2011, Legii nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, Legii nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, Legii nr.387/2007 privind bugetul asigurărilor sociale de stat pe anul 2008, Legii nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, Legii nr.388/2007 privind legea bugetului de stat pe anul 2008, Legii nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, în sarcina societatii urmatoarele debite:

- .X. **lei** contributie asigurari sociale datorata de angajator;
- .X. **lei** contributie individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati;
- .X. **lei** contributie de asigurari pentru somaj datorata de angajator;
- .X. **lei** contributie de asigurari pentru somaj retinuta de la angajat
- .X. **lei** contributie pentru asigurari de sanatate datorata de angajator;
- .X. **lei** contributie pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;
- .X. **lei** concedii si indemnizatii angajator,
- .X. **lei** contributia de asigurare pentru accidente de munca,
- .X. **lei** fond garantare creante salariale.

Avand in vedere ca, asa cum s-a retinut mai sus, a fost desfiintata

Decizia de impunere nr..X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, contestata pentru suma .X. lei reprezentand diferenta dintre impozitul pe venitul din salarii si impozitul pe veniturile din drepturi de autor ca o consecinta in temeiul art.216 alin.(3) si alin.(3^1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

"(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 pct.11.5 si pct.11.6. din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

"11.6. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente." si

„11.5 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.”, se va desfiinta decizia de impunere contestata si pentru contributiile sociale aferente recalificarii veniturilor din perioada 2007-2011 in suma de .X. lei, intrucat acestea sunt aferente debitelor de natura veniturilor salariale stabilite suplimentar, urmand ca organele de inspectie fiscala sa recalculeze aceste contributii in functie de cele stabilite la impozitul pe veniturile din salarii, la recalculare urmand a fi avute in vedere si celelalte mentiuni ale contestatarei.

C. Referitor la accesoriile în sumă totală de .X. lei aferente TVA, impozitului pe veniturile din salarii-impozit pe veniturile din drepturile de autor si contributiile aferente stabilite prin Decizia de impunere nr..X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, se retine ca potrivit principiului de drept conform caruia „*accesoriul urmeaza principalul*”, acestea urmeaza soarta debitului principal.

Intrucat, prin prezenta decizie din debitul in valoare totala de .X. lei, pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei si pentru suma de .X. lei reprezentand contributia la fondul de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap prin prezenta decizie se respinge contestatia ca nemotivata, iar pentru diferenta de .X. lei se desfiinteaza partial Decizia de impunere contestata de **SC .X. SRL**, intrucat organul de solutionare a contestatiei nu poate defalca cuantumul accesoriilor aferente debitului pentru care s-a respins contestatia de cel pentru care s-a desfiintat partial decizia de impunere, avand in vedere ca desi prin adresa nr. .X./2013 Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor a solicitat organelor de inspectie fiscala individualizarea accesoriile debitelor contestate, acestea prin raspunsul nr. .X./2013 nu au dat curs solicitarii, ca o consecinta în temeiul art.216 alin.3 si alin.3^1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

conform cărora: “(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” și „(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”,

se va desființa parțial Decizia de impunere nr. .X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru suma de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la recalcularea cuantumului accesoriilor datorate bugetului statului în funcție și de cele stabilite la reanalizare debitelor principale.

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.1, alin.3 și alin.3¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) și pct.11.5 și pct.11.6 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de **SC .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului .X. pentru suma de .X. lei reprezentând:

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei varsaminte pentru persoanele cu handicap,
- .X. lei accesoriile aferente varsamintelor pentru persoanele cu handicap.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului .X. pentru suma totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei CAS angajat,
- .X. lei Fond sanătate angajat ,
- .X. lei Fond somaj angajat,
- .X. lei Diferențe impozit salarii (impozit salarii - impozit drepturi de autor),
- .X. lei CAS angajator,
- .X. lei Fond sanătate angajator,
- .X. lei Fond somaj angajator,
- .X. lei Concedii și indemnizații angajator,

- .X. lei CAS accidente de munca,
- .X. lei Fond garantare creante salariale,
- .X. lei taxa pe valoarea adaugata,
- accesorii in suma totala de .X. lei,
- precum si a Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X.2013 pentru pierderea fiscala in suma de .X. lei stabilita pentru perioada 2007-2011, urmand ca organele de inspectie fiscala, sa procedeze la o noua verificare a aceleasi perioade si acelorasi obligatii bugetare tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta, precum si de cele retinute prin prezenta decizie.

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

DIRECTOR GENERAL