

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ**  
**DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI P R A H O V A**  
**Biroul Soluționare Contestații**

**DECIZIA Nr. 132 din 20 mai 2010**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. "x" S.R.L.**  
**din comuna x, județul Prahova**

Biroul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Prahova a fost sesizat de Activitatea de Inspecție Fiscală Prahova, prin adresa nr. x din x aprilie 2010 – înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub nr. x/x aprilie 2010, în legătură cu contestația **Societății Comerciale "x" S.R.L.** din comuna x, județul Prahova, formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x din x martie 2010*, act administrativ fiscal emis de A.I.F. Prahova, precum și împotriva *Raportului de inspecție fiscală* încheiat la data de x martie 2010 de consilier și inspector din cadrul A.I.F. Prahova, comunicate societății comerciale la data de x aprilie 2010.

În conformitate cu prevederile *art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală*, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa susmenționată, A.I.F. Prahova a transmis Dosarul contestației către D.G.F.P. Prahova – Biroul soluționare contestații.

Organul de soluționare a contestației constatând îndeplinirea prevederilor *art. 207 și ale art. 209 alin. (1) lit. a) din TITLUL IX – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale – al Ordonanței Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală* – republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv transmiterea contestației nr.x/x.04.2010 în termen de 30 zile de la comunicarea actului atacat, înregistrată la A.I.F. Prahova sub nr. x/x aprilie 2010, precum și încadrarea în cuantumul de până la 3.000.000 lei a sumei totale ce formează obiectul cauzei, procedează în continuare la analiza pe fond a contestației.

Societatea Comercială "x" S.R.L. are sediul social în comuna x, x, Nr. x, județul Prahova, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Prahova sub nr. **J29/x/x** și are codul unic de înregistrare fiscală **x** cu atribut fiscal **RO**.

**Obiectul contestației** îl constituie suma totală de **x lei** – din care:

- *taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată* ..... x lei;
- *majorări de întârziere aferente TVA* ..... x lei;
- *contribuții sociale stabilite suplimentar* ..... x lei;
- *majorări de întârziere aferente contribuțiilor sociale suplimentare* ..... x lei.

**Din analiza actelor și documentelor existente în Dosarul contestației, rezultă:**

**I. – Sușținerile contestatoarei sunt următoarele (citat):**

"[...] Subscrisa S.C. x S.R.L., [...], formulăm prin prezenta

**CONTESTAȚIE**

împotriva unor puncte din constatările cuprinse în Decizia de Impunere nr x/x.03.2010 [...], astfel:

**1. Contestăm TVA colectat suplimentar în sumă de x lei aferent exportului efectuat în baza facturii x/x.06.2009;**

**2. Contestăm suma de x lei rezultată din reîncadrarea juridică a sumelor acordate ca participare a salariaților la profit – în venituri de natura primelor și calcularea tuturor contribuțiilor sociale aferente, așa cum vom detalia la subcapitolul respectiv.**

**1. Referitor la colectarea TVA la exportul către x Canada, având ca destinatar final x Columbia, prin intermediul facturii nr x/x.06.2009, în valoare totală de x USD, respectiv x lei, problema a rezultat din faptul că exemplarul al treilea al DVE-ului nu s-a returnat niciodată din portul de părăsire al Comunității, x, fiind pierdut de către**

transportator. În același timp, considerăm că am pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele legale în vederea verificării alternative privind scutirea de TVA pentru export, [...].

[...] Întrucât la momentul controlului organele de inspecție nu au luat în considerare documentele mai sus prezentate, am fost nevoiți să delegăm un angajat al societății noastre și [...], să solicităm și să obținem un duplicat al DVE certificat în original atât de către Biroul Vamal Român, cât și de Biroul Vamal din x. Am atașat o copie a acestui document la prezenta contestație, originalul putând fi oricând verificat la solicitarea organelor de inspecție.

Solicităm prin prezenta, **anularea colectării TVA în sumă de x lei și a majorărilor de întârziere și încadrarea acestei operațiuni în cadrul celor scutite, cu drept de deducere.**

**2. Referitor la participarea salariaților la profit**, considerăm că unitatea noastră a procedat corect din punct de vedere fiscal, impozitând sumele acordate salariaților conform prevederilor legale în vigoare la acea dată (2007).

Contestăm astfel suma de x lei, compusă din totalitatea contribuțiilor stabilite suplimentar și a accesoriilor prin reîncadrarea juridică a sumei totale de x lei acordată în 2007 ca participare la profitul net (al) anului 2006, astfel:

- Contribuția de asigurări sociale suportate de angajator : contribuție x lei și majorări x lei;
- Contribuție de asigurări sociale suportate de angajat: contribuție x lei și majorări de x lei;
- Contribuție de asigurări pentru accidente în muncă și boli profesionale contribuție x lei și majorări x lei;
- Contribuția pentru asigurări de șomaj suportate de angajator : contribuție x lei și majorări x lei;
- Contribuția pentru asigurări de șomaj suportate de angajat : contribuție x lei și majorări x lei;

Organele de control au considerat că din punct de vedere juridic acordarea acestor stimulente bănești de forma participării salariaților la profitul net al anului anterior nu este posibilă la o societate cu răspundere limitată ci numai la societățile de stat, invocând în acest sens prevederile OG 64/2001 și a L15/1990 ce reglementează activitatea societăților naționale, regiilor autonome etc. Astfel, nu s-a demonstrat că unitățile private (respectiv SRL-urile) nu pot acorda participare la profit, limitându-se în a se aprecia că doar societățile de stat au acest drept, evidențiindu-se astfel o inechitate fiscală pe care legiuitorul nu cred că a dorit-o în momentul promulgării legilor mai sus menționate. [...].

Mai mult decât atât, la art 194 din cadrul Cap. VI, societăți cu răspundere limitată din Legea 31/1990– [...].

Aceste prevederi, coroborate cu art 238 din Codul Muncii : [...]

ne demonstrează clar că există bază legală pentru repartizarea profitului net către salariații societăților comerciale cu răspundere limitată.

Mai mult, în condițiile în care nu includeam în contractul colectiv la nivel de unitate prevederile art 42 din CCM la nivel național privind repartizarea profitului, eram pasibili să fim sancționați de către organele de inspecție din cadrul ITM Prahova pentru încălcarea legii.

[...] În încheiere, nu suntem de acord cu decizia organelor **FISCALE** de a schimba o hotărâre AGA luată în baza Legii 31/1990 și astfel de a modifica încadrarea **JURIDICĂ** a sumelor de bani acordate salariaților, fără însă a invoca niciun articol din Legea 31/1990, ce stă la baza înființării, organizării și funcționării din punct de vedere **juridic** al unei companii. [...].”

## **II. – Din Decizia de impunere nr. x din x martie 2010, respectiv din anexa la aceasta - Raportul de inspecție fiscală din x martie 2010, rezultă următoarele:**

\* Inspecția fiscală generală finalizată la data de x martie 2010 a avut ca obiectiv al controlului verificarea modului de calcul, evidențiere și declarare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale datorate bugetului general consolidat de către S.C. “x” S.R.L., printre care și cele privind taxa pe valoarea adăugată și contribuțiile sociale pentru perioada 01 ianuarie 2007 – 31 decembrie 2009.

În urma verificărilor efectuate s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală din data de x martie 2010 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. x din x martie 2010.

În acest Raport, la Capitolul III – Constatări fiscale — s-a consemnat (citat):

### **"[...] 2. Taxa pe valoarea adăugată**

Verificarea a fost efectuată în conformitate cu prevederile Titlului VI din Legea 571/2003 [...], a Normelor metodologice [...] aprobate prin H.G. nr. 44/2004 [...], respectiv O.M.F.P. Nr. 2222/2006 [...], modificat de O.M.E.F. Nr. 2421/2007.

Perioada supusă inspecției fiscale a fost 01.03.2008 – 31.12.2009.

### **[...] TVA colectată**

**[...] Operațiuni scutite cu drept de deducere**

[...] Din analiza documentelor prezentate s-a constatat că pentru exportul în valoare de x lei, echivalentul a x USD (factura nr. x/x.06.2009 – poz. x din anexa nr. x) nu s-a făcut dovada efectuării operațiunii, respectiv nu a fost prezentată declarația vamală de export certificată de biroul vamal de ieșire din spațiul Comunitar sau confirmarea electronică a părăsirii teritoriului comunitar, transmisă de biroul vamal, așa cum prevede art. 2 din O.M.E.F. nr. 2421/2007 [...].

Societatea a prezentat la control o xerox copie a declarației de export nr. x/x.06.2009 vizată de Biroul Vamal x, motivând că exemplarul original cu viza biroului de ieșire din spațiul comunitar nu a fost returnat.

În acest sens, în timpul controlului contribuabilul a solicitat D.J.A.O.V. Prahova confirmarea ieșirii bunurilor din spațiul comunitar prin adresa nr. x/x.03.2010, iar din adresa de răspuns nr. x/x.03.2010 (anexa nr. x) rezultă că autoritatea vamală competentă pentru confirmarea acestei operațiuni este biroul vamal de ieșire din Comunitate.

Până la data încheierii prezentului raport societatea nu a justificat cu documentele prevăzute de lege scutirea de TVA, drept pentru care, la control a fost calculată TVA colectată suplimentar în sumă de x lei (x lei x 19%) aferentă valorii exporturilor nejustificate.

**[...] TVA de recuperat**

[...] Față de TVA de rambursat calculată și declarată de societate la 31.12.2009 (x lei), la control a fost stabilită o taxă de rambursat în sumă de x lei, cu x lei mai puțin ca urmare a TVA colectată suplimentar în sumă de x lei, respectiv a neacordării dreptului de deducere pentru taxa în sumă de x lei.

În această perioadă societatea a beneficiat de rambursarea TVA cu control ulterior, astfel încât inspecția fiscală a stabilit și obligații fiscale accesorii aferente taxei stabilite suplimentar de plată/diminuată la rambursare.

Având în vedere prevederile art. 119 și art. 120 din O.G. nr. 92/2003 republicată, pentru diferența suplimentară de TVA la control au fost calculate majorări de întârziere în sumă totală de x lei (anexa nr. x).

**[...] 3.1. Impozitul pe veniturile din salarii și asimilate**

[...] Urmare controlului efectuat [...] s-au reținut următoarele:

– în luna iulie 2007 societatea a achitat salariaților sume totalizând x lei acordate cu titlul de “participare a salariaților la profit” din profitul net aferent anului 2006;

– aferent sumelor brute acordate societatea a reținut impozitul pe venituri asimilate salariilor în sumă de x lei;

– pentru sumele acordate societatea nu a reținut contribuțiile sociale aferente.

**[...] 6.1. Contribuția de asigurări sociale de stat datorată de angajator**

[...] În luna iulie 2007 conform Hotărârii A.G.A. / 24.04.2007 privind repartizarea profitului net al anului 2006, suma de x lei a fost înregistrată în creditul contului 424 “Participarea salariaților la profit” prin debitarea contului 117 “Reultatul reportat”.

Conform notelor contabile nr. x/iulie 2007 a fost operată înregistrarea contabilă:

**424 “Prime reprezentând participarea salariaților la profit” = 444 “Impozit salarii” - x lei**

Diferența de x lei a fost achitată salariaților prin virament și evidențiată prin următoarea înregistrare contabilă:

**424 “Prime reprezentând participarea salariaților la profit” = 5121.001 “Cont curent BCR PI.”**

Astfel, pentru suma de x lei acordată salariaților cu titlul de “participarea salariaților la profit”, societatea nu a constituit obligația de plată aferentă în contul contribuției de asigurări sociale datorate de angajator.

Contribuabilul a invocat ca motivație pentru neincluderea în baza de impozitare a CAS angajator faptul că pentru sumele pe care le-a acordat salariaților în luna iulie 2007 cu titlu de “participarea salariaților la profit” nu se datorează contribuția de asigurări sociale întrucât sunt aplicabile prevederile art. 26, alin. (1), lit.d) din Legea nr. 19/2000, [...].

Totuși, societatea a calculat aferent acestor drepturi acordate salariaților contribuția angajatorului la asigurările sociale de sănătate și contribuția pentru concedii și indemnizații, fapt ce contravine o dată în plus argumentelor aduse la inspecția fiscală potrivit cărora “participarea salariaților la profit” nu se include în baza de impunere pentru contribuțiile sociale și în cazul de față pentru CAS angajator.

La control a fost inclusă în baza de impozitare a CAS angajator suma de x lei acordată salariaților cu titlul de “participare a salariaților la profit” din profitul net aferent anului 2006, având în vedere următoarele:

Ordonanța Guvernului nr. 64/2001 privind repartizarea profitului la societățile naționale și societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, [...], stabilește că până la 10% din profitul obținut este repartizat pentru participarea salariaților la profit.

Astfel, excepția de la includerea în baza de impunere a sumelor ce reprezintă “participarea salariaților la profit” este aplicabilă în cazul în care acordarea acestor sume este reglementată de un act normativ. În legislația în vigoare, “participarea salariaților la profit” este prevăzută doar în cazul societăților naționale, companiile naționale și societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, [...] prin Ordonanța Guvernului nr. 64/2001.

Acordarea de către alte societăți decât cele menționate mai sus a unor sume din profit către salariați reprezintă acordarea de premii corelate cu performanța societății în obținerea de profit, asimilate salariilor și nu pot fi excluse din baza de impozitare, nefiind “participare a salariaților la profit” în accepțiunea legii.

[...] Având în vedere motivele prezentate mai sus, respectiv faptul că aceste sume reprezintă o componentă a salariului, precum și lipsa unei baze legale de acordare în cazul societății private S.C. x S.R.L. **sub forma “participării salariaților la profit”**, la control, primele acordate angajaților au fost incluse în baza de impozitare aferentă contribuției de asigurări sociale datorate de angajator în conformitate cu prevederile art. 24, alin. (1) din Legea nr. 19/2000, [...].

[...] Având în vedere cele prezentate mai sus, la control a rezultat pentru perioada ianuarie 2007 – decembrie 2009 o contribuție de plată suplimentară la bugetul de stat în quantum de x lei, pentru care au fost calculate majorări de întârziere în sumă totală de x lei (anexa nr. x) în baza prevederilor art. 119 și art. 120 din O.G. nr. 92/2003 republicată. [...].”

Aferent veniturilor asimilate salariilor în sumă totală de x lei, la inspecția fiscală din x martie 2010, pe lângă contribuția suplimentară la asigurările sociale datorată de angajator în

sumă de x lei (prezentată mai sus în citatul din RIF), au mai fost stabilite suplimentar și următoarele contribuții sociale:

- Contribuția individuală de asigurări sociale datorată de asigurați în sumă de x lei, conform prevederilor art. 23 alin. (1) din Legea nr. 19/2000;
- Contribuția angajatorului la fondul pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de x lei, conform prevederilor art. 101 alin. (1) și (2) din Legea nr. 346/2002;
- Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de x lei, conform prevederilor art. 26 din Legea nr. 76/2002;
- Contribuția datorată de angajator la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de x lei, conform prevederilor art. 7 alin. (1) din Legea nr. 200/2006.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art. 119 și art. 120 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, pentru **contribuțiile sociale suplimentare** în sumă totală de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei + x lei) au fost calculate **majorări de întârziere** în sumă totală de x lei aferente contribuțiilor sociale susmenționate.

**III. – Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada emiterii actului administrativ fiscal atacat, organul de soluționare a cauzei constată:**

\* În Raportul de inspecție fiscală din x martie 2010 încheiat de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală Prahova la S.C. "x" S.R.L. a fost consemnată verificarea în ceea ce privește modul de calcul, evidențiere și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat, printre care și cele privind taxa pe valoarea adăugată și contribuțiile sociale datorate de societatea comercială pentru perioada ianuarie 2007 – decembrie 2009.

Obiectul principal de activitate al societății comerciale este "x" - cod CAEN x.

**a) – Motivele de fapt și de drept** care au condus la **colectarea suplimentară de TVA** în sumă de x lei (contestată), sunt următoarele:

Din analiza documentelor prezentate la control, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru **exportul de bunuri** către firma x din Columbia, realizat de societatea comercială în luna **ianie 2009** în sumă de x lei (echivalentul a x \$), conform facturii nr. x/x iunie 2009, nu există dovada efectuării acestei operațiuni, respectiv exemplarul original al declarației vamale de export certificată de biroul vamal de ieșire din spațiul Uniunii Europene, respectiv Biroul Vamal x (Germania) sau confirmarea electronică a părăsirii teritoriului comunitar transmisă de biroul vamal, așa cum se prevede la art. 2 alin. (2) din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 2222/2006, cu modificările și completările ulterioare.

Organelor de inspecție fiscală le-a fost prezentată o copie a Declarației vamale de export nr. x/x iunie 2009 vizată doar de Biroul Vamal x, reprezentanții societății comerciale motivând că exemplarul original cu viza biroului vamal de ieșire din spațiul comunitar nu a fost returnat.

Întrucât până la data încheierii inspecției fiscale, societatea comercială **nu a justificat scutirea de TVA** prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal cu declarația vamală de export, certificată de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, la control s-a procedat la **colectarea suplimentară de TVA** în sumă de x lei aferentă livrărilor de bunuri în sumă de x lei. Pentru această diferență suplimentară s-au calculat și **accesorii** (majorări de întârziere) în sumă de x lei, conform prevederilor art. 119 și art. 120 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

**b) –** În ceea ce privește **obligațiile fiscale suplimentare de plată** în sumă totală de x lei (contestată) reprezentate de **contribuții sociale** în sumă de x lei și **majorări de întârziere** în sumă de x lei, motivele de fapt și de drept care au condus la stabilirea lor, sunt următoarele:

– **în luna iulie 2007** societatea comercială, în baza Hotărârii A.G.A. din x iulie 2007, a repartizat din profitul net al anului 2006 suma de x lei ca fond de participare a salariaților la profit.

Asupra sumei a fost calculat și reținut un impozit pe venit în sumă de x lei, iar diferența de x lei a fost plătită salariaților prin viramente bancare.

În raportul de inspecție fiscală se menționează faptul că, aferent acestui fond de participare a salariaților la profit, societatea comercială a constituit, înregistrat și virat obligațiile privind contribuția angajatorului la asigurările sociale de sănătate – conform prevederilor art. 258 alin. (1) din Legea nr. 95/2006, și contribuția angajatorului la fondul național unic de asigurări sociale de sănătate pentru concedii și indemnizații – art. 6 alin. (2) din O.U.G. nr. 158/2005.

Întrucât suma de x lei a fost repartizată de societatea comercială și plătită salariaților săi ca fond de participare la profit fără a exista un temei legal, iar hotărârea A.G.A. a încălcat prevederile art. 178 alin. (4) din Legea nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la inspecția fiscală această sumă a fost reîncadrată în categoria veniturilor de natură salarială plătite angajaților, asupra cărora societatea comercială avea obligația calculării, reținerii, declarării și virării impozitului pe veniturile din salarii și a tuturor contribuțiilor sociale de natură salarială (CAS, CASS, șomaj, fonduri speciale etc.), conform prevederilor art. 55 alin. (2) lit.k) din Codul fiscal (pentru impozitul pe veniturile din salarii), coroborate cu cele ale art. 23 alin.(1) lit.a) și art. 24 alin. (1) din Legea nr. 19/2000, art. 101 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 346/2002, art. 26 și 27 din Legea nr. 76/2006, art. 257 alin. (2) lit. a) și art. 258 alin. (1) și alin (2) din Legea nr. 95/2006, art. 6 alin. (2) din O.U.G. nr. 158/2005 și art. 7 alin. (1) din Legea nr. 200/2006 (pentru contribuțiile sociale de natură salarială).

Drept urmare, la inspecția fiscală din 26 martie 2010 au fost stabilite obligații suplimentare de plată privind contribuțiile sociale în sumă totală de x lei, conform prevederilor legale mai sus menționate, calculându-se și majorări de întârziere aferente în sumă totală de x lei, conform prevederilor art. 119 și art. 120 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

\* Prin contestația formulată de S.C. "x" S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. x din x martie 2010 sunt contestate parțial obligațiile fiscale suplimentare de plată, respectiv suma de x lei reprezentând TVA colectată suplimentar și majorări de întârziere aferente și suma de x lei reprezentând contribuții sociale stabilite suplimentar și majorări de întârziere aferente.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, societatea comercială a anexat la dosarul contestației copia declarației vamale de export nr. x/x iunie 2009 certificată de Biroul Vamal x Germania la data de x aprilie 2010, prin care se confirmă că bunurile consemnate în DVE au părăsit spațiul comunitar al Uniunii Europene spre destinația Columbia – America de Sud.

În aceste condiții, societatea comercială consideră că este îndreptățită să beneficieze de scutirea de TVA cu drept de deducere prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal pentru exportul de bunuri în sumă de x lei realizat în luna iunie 2009 – conform facturii nr. x/x.06.2009 și, implicit, solicită anularea TVA colectată suplimentar la control în sumă de x lei, precum și a majorărilor de întârziere aferente.

Referitor la contribuțiile sociale stabilite suplimentar în sumă totală de x lei, societatea comercială nu este de acord cu faptul că organele de inspecție fiscală au schimbat încadrarea juridică a sumelor de bani acordate salariaților în baza unei hotărâri AGA, fără a invoca niciun articol din Legea societăților comerciale nr. 31/1990. În consecință, solicită anularea tuturor contribuțiilor sociale stabilite la control ca urmare a reîncadrării juridice a sumei de x lei din participare a salariaților la profit în venituri de natură salariale.

\* Față de cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației stabilește următoarele:

**a) – Referitor la colectarea suplimentară de TVA în sumă de x lei:**

La art.143 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, se prevede:

**“Art. 143. – Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, [...]**

**(1) Sunt scutite de taxă:**

**a) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau de altă persoană în contul său; “**

La art. 2 alin. (2) din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 2222/2006, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

**“Art. 2 [...]. (2) Scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se justifică de către exportator cu următoarele documente:**

**a) factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sau, dacă transportul bunurilor nu presupune o tranzacție, documentele solicitate de autoritatea vamală pentru întocmirea declarației vamale de export;**

**b) unul dintre următoarele documente:**

**1. declarația vamală de export, certificată de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; sau**

**2. documentul de însoțire la export (EAD), certificat de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; sau**

**3. confirmarea electronică a părăsirii teritoriului comunitar, transmisă de biroul vamal;**

**c) documente din care să rezulte că transportul este realizat de furnizor sau în numele său, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare. “**

La art. 213 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, republicat în 31 iulie 2007, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

**“Art. 213. – Soluționarea contestației**

**[...] (4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. [...]. “**

La pct. 182.1. din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală – aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, se precizează:

**“182.1. În temeiul art. 182 alin. (4) din Codul de procedură fiscală [devenit art. 213 alin. (4) după republicarea din 31 iulie 2007], contestatorul, intervenienții și/sau împuterniciții acestora, în fața organelor de soluționare a contestațiilor, se pot folosi de orice probe noi relevante, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală. “**

În exercitarea dreptului legal de a depune noi probe în susținerea cauzei, societatea comercială contestatoare a anexat la dosarul contestației **copia declarației vamale de export nr. x/x iunie 2009 certificată de Biroul Vamal x Germania la data de x aprilie 2010**, prin care **se confirmă că bunurile** consemnate în DVE **au părăsit în data de x iulie 2009 spațiul comunitar** al Uniunii Europene spre destinația Columbia – America de Sud.

Totodată, atât în fața organelor de soluționare a contestației, cât și în fața organelor de inspecție fiscală, la data de x mai 2010 directorul financiar al societății comerciale dl ec. x **a prezentat documentul** susmenționat cu **certificarea în original** atât a Biroului Vamal x, cât și a Biroului Vamal x – Germania.

În aceste condiții, se constată îndeplinirea tuturor condițiilor stabilite la art. 2 alin. (2) din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 2222/2006, cu modificările și completările ulterioare, fapt ce dovedește că bunurile în sumă de x lei, consemnate în factura nr. x/x iunie 2009, au fost exportate de societatea comercială contestatoare în afara spațiului comunitar, fiind astfel scutite de TVA – conform prevederilor art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

Drept urmare, contestația urmează a fi admisă parțial pentru suma de x lei TVA colectată suplimentar la control și pentru suma de x lei majorări de întârziere aferente.

**b) – Referitor la obligățiile fiscale suplimentare de plată în sumă totală de x lei reprezentate de contribuții sociale în sumă de x lei și majorări de întârziere în sumă de x lei:**

**\* Legislația fiscală în vigoare, din perioada analizată, prevede:**

– Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

**“[...] Definirea veniturilor din salarii**

**Art. 55. – (1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special**

prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.

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

**[...] k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor."**

– Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

**"[...] 68. Veniturile din salarii sau 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;

– indemnizații pentru trecerea temporară în altă muncă, pentru reducerea timpului de muncă, pentru carantină, precum și alte indemnizații de orice fel, altele decât cele menționate la pct. 3, având aceeași natură;

– **recompensele și premiile de orice fel;**

– **sumele reprezentând premiul anual** și stimulentele acordate, potrivit legii, personalului din instituțiile publice, **cele reprezentând stimulentele acordate salariaților agenților economici;**

– sumele primite pentru concediul de odihnă, cu excepția sumelor primite de salariat cu titlu de despăgubiri reprezentând contravaloarea cheltuielilor salariatului și familiei sale necesare în vederea revenirii la locul de muncă, precum și eventualele prejudicii suferite de acesta ca urmare a întreruperii concediului de odihnă;

– sumele primite în caz de incapacitate temporară de muncă;

– **orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor; [...]."**

– Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată (forma valabilă până în aprilie 2003):

**"[...] Art. 178. – (1) Din beneficiile societății se va prelua în fiecare an cel puțin 5% pentru formarea fondului de rezervă, până ce acesta va atinge minimum a cincea parte din capitalul social.**

**[...] (4) Fondatorii, administratorii și personalul societății vor participa la beneficii, dacă aceasta este prevăzută în actul constitutiv ori, în lipsa unor asemenea prevederi, a fost aprobată de adunarea generală extraordinară.** [...]."

– Legea nr. 161 din 19 aprilie 2003 privind unele măsuri pentru asigurarea transparenței în exercitarea demnităților publice, a funcțiilor publice și în mediul de afaceri, prevenirea și sancționarea corupției (publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 279/21 aprilie 2003):

**"[...] Art. IX. – Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 33 din 29 ianuarie 1998, cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează:**

**[...] 81. Alineatele (1) și (4) ale articolului 178 vor avea următorul cuprins:**

**"Art. 178. - (1) Din profitul societății se va prelua, în fiecare an, cel puțin 5% pentru formarea fondului de rezervă, până ce acesta va atinge minimum a cincea parte din capitalul social.**

**[...] (4) Fondatorii vor participa la profit, dacă acest lucru este prevăzut în actul constitutiv ori, în lipsa unor asemenea prevederi, a fost aprobat de adunarea generală extraordinară."**

Potrivit dispozițiilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, rezultatul final al unui exercițiu financiar se stabilește la data de 31 decembrie, iar repartizarea profitului net se face pe destinațiile legale cu aprobarea adunării generale a acționarilor sau asociaților.

Conform prevederilor art. 178 alin. (4) din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare (forma în vigoare până în anul 2003 – mai sus citată), personalul societății comerciale putea participa la beneficiile obținute de către aceasta în condițiile stabilite la acest alineat.

Odată cu apariția Legii nr. 161/2003 privind unele măsuri pentru asigurarea transparenței în exercitarea demnităților publice, a funcțiilor publice și în mediul de afaceri, prevenirea și sancționarea corupției, din cuprinsul textului alin. (4) al art. 178 din Legea nr. 31/1990 au fost eliminate expresiile **"administratorii și personalul societății"**.

Astfel, prin această nouă prevedere legală, **salariații unei societăți comerciale** (cu capital majoritar privat) **au fost excluși de la participarea la profit.**

**Ordonanța Guvernului nr. 64 din 30 august 2001** privind repartizarea profitului la societățile naționale, companiile naționale și societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, precum și la regiile autonome, **stabilește că până la 10% din profitul net obținut este repartizat pentru participarea salariaților la profit.**

Activitatea unor astfel de unități este însă reglementată de **Legea nr. 15 din 7 august 1990** privind reorganizarea unităților economice de stat ca regii autonome și societăți comerciale **și nu** de către **Legea nr. 31/1990** privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **cum este cazul** S.C. "x" S.R.L., destinația profitului net realizat într-un an fiscal fiind aceea de a fi distribuit ca dividende de plătit acționarilor sau asociaților.

Față de aceste reglementări legislative, rezultă că **societățile comerciale cu capital privat nu mai pot repartiza cote de participare la profit salariaților începând cu anul 2003.**

**Doar** societățile și companiile naționale, societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, ca și regiile autonome au dreptul la repartizarea unei cote din profitul net către salariații proprii.

Astfel, în mod corect și legal la inspecția fiscală din x martie 2010, **organele de control au încadrat suma de x lei, repartizată în luna iulie 2007, în categoria veniturilor asimilate salariilor** pentru care trebuiau **constituite și plătite și contribuțiile sociale** în vigoare la data plății veniturilor nete.

**Sustinerea din contestație** precum că, în cazul societăților comerciale cu capital privat, nu există o reglementare limitativă privind repartizarea profitului, este eronată, întrucât, așa cum arătat mai sus, **Legea nr. 31/1990** privind societățile comerciale, republicată, **asa cum a fost modificată și completată** prin **Legea nr. 161/2003**, prevede clar că **doar fondatorii vor participa la profit** și aceasta se va realiza în anumite condiții.

Deci **inclusiunea salariaților pentru participarea la profitul societății comerciale contestatoare este interzisă de lege**, iar A.G.A. este suverană în deciziile sale, așa cum se susține și în contestație, **însă respectând legislația în vigoare** la data adoptării deciziilor privind repartizarea profitului net.

Astfel, în categoria veniturilor de natură salarială se cuprind **toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană în baza unui contract individual de muncă, în cazul de față inclusiv veniturile în sumă de x lei** repartizate de societatea comercială contestatoare salariaților săi din profitul net al anului 2006.

**Veniturile de natură salarială**, definite la art. 55 din Codul fiscal și la pct. 68 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal – aprobate prin H.G. nr. 44/2004 (mai sus citate), **reprezintă bază de calcul nu doar pentru impozitul pe veniturile din salarii, ci și bază de calcul pentru contribuțiile sociale aferente veniturilor din salarii.**

Astfel, conform prevederilor legilor speciale, **baza de impozitare pentru contribuțiile sociale** este reprezentată de **veniturile brute din salarii realizate lunar**, respectiv :

– **Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale**, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 23. – (1) Baza lunară de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale în cazul asiguraților o constituie:

a) **venitul brut realizat lunar**, în situația asiguraților prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. I și II; [...];

Art. 24. – (1) Baza lunară de calcul a contribuției de asigurări sociale datorate de către angajator o constituie **suma veniturilor care constituie baza de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale conform art. 23 alin. (1).**”

– **Legea nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale**, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 101. – (1) Baza lunară de calcul la care angajatorul datorează contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale pentru persoanele prevăzute la art. 5 și 7 o constituie:

a) **suma veniturilor brute realizate lunar;**”



– Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 26. – Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la bugetul asigurărilor pentru șomaj, a cărei cotă se aplică asupra sumei veniturilor care constituie baza de calcul a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj, conform art. 27 alin. (1).

Art. 27. – (1) Angajatorii au obligația de a reține și de a vira lunar contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj, a cărei cotă se aplică asupra bazei lunare de calcul, reprezentată de venitul brut realizat lunar, în situația persoanelor asigurate obligatoriu, prin efectul legii, prevăzute la art. 19. [...]”

– Legea nr. 200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 7. – (1) Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la Fondul de garantare în cotă de 0,25%, aplicată asupra sumei veniturilor care constituie baza de calcul a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj realizate de salariații încadrați cu contract individual de muncă, potrivit legii.”

– Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 257. – (2) Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 5,5%, care se aplică asupra:

a) veniturilor din salarii sau asimilate salariilor care se supun impozitului pe venit; [...]

Art. 258. – (1) Persoanele juridice sau fizice la care își desfășoară activitatea asigurării au obligația să calculeze și să vireze la fond o contribuție de 5,2% asupra fondului de salarii, datorată pentru asigurarea sănătății personalului din unitatea respectivă.

(2) Prin fond de salarii realizat, în sensul prezentei legi, se înțelege totalitatea sumelor utilizate de o persoană fizică și juridică pentru plata drepturilor salariale sau asimilate salariilor”

– O.U.G. nr. 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 6. – (2) Persoanele juridice sau fizice prevăzute la art. 5 lit. a) au obligația plății cotei de contribuție pentru concedii și indemnizații de 0,85%, aplicată la fondul de salarii realizat, cu respectarea prevederilor legislației financiar-fiscale în materie. Prin fond de salarii realizat, în sensul prezentei ordonanțe de urgență, se înțelege totalitatea sumelor utilizate de un angajator pentru plata drepturilor salariale sau de natură salarială.”

Organele de inspecție fiscală au consemnat în Raportul de inspecție fiscală că asupra sumei brute de x lei a fost calculat și reținut un impozit pe venit în sumă de x lei, iar suma netă de x lei a fost plătită salariaților prin viramente bancare.

De asemenea se mai menționează și faptul că, aferent acestui fond de participare a salariaților la profit, societatea comercială a constituit, înregistrat și virat obligațiile privind contribuția angajatorului la asigurările sociale de sănătate – conform prevederilor art. 258 alin. (1) din Legea nr. 95/2006, și contribuția angajatorului la fondul național unic de asigurări sociale de sănătate pentru concedii și indemnizații – art. 6 alin. (2) din O.U.G. nr. 158/2005.

În baza prevederilor legilor speciale mai sus citate, în mod **corect și legal** la inspecția fiscală din x martie 2010 au fost stabilite **obligații suplimentare de plată** în contul **contribuțiilor sociale** în sumă totală de x lei și s-au calculat **majorări de întârziere** aferente în sumă de x lei, conform prevederilor art. 119 și art. 120 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată la acest capăt de cerere.

Menționăm că în același sens s-a pronunțat și Tribunalul Prahova într-o spetă similară, prin Sentința Civilă nr. x/x ianuarie 2010, rămasă definitivă și irevocabilă prin respingerea de către Curtea de Apel Ploiești la data de x mai 2010 a recursului societății comerciale.

În expunerea de motive, care a stat la baza respingerii de către instanța judecătorească a acțiunii formulată de societatea comercială reclamantă, s-a reținut că veniturile brute obținute de către salariații societății comerciale cu titlu de participare la profit sunt asimilate veniturilor din salarii – conform prevederilor art.55 alin.(1) și alin.(2) lit.k) din Codul fiscal și ale pct.68 lit.a) din Normele metodologice aprobate prin H.G. Nr.44/2004, coroborate cu prevederile art.178 alin.(4) din Legea societăților comerciale nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru care societatea comercială avea obligația de plată a tuturor contribuțiilor sociale datorate atât de anagajator, cât și de salariați.

Drept urmare, față de cele prezentate mai sus, contestația urmează a fi admisă parțial pentru suma totală de **x lei** reprezentând TVA colectată suplimentar și majorări de întârziere aferente și respinsă ca neîntemeiată pentru suma totală de **x lei** reprezentând contribuții sociale suplimentare și majorări de întârziere aferente.

**IV. – Concluzionând analiza contestației formulate de Societatea Comercială “x” S.R.L., cu sediul în comuna x, județul Prahova, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. x din x martie 2010, act administrativ fiscal emis de A.I.F. Prahova , în conformitate cu prevederile alin. (1) și (2) ale art. 216 din Ordonanța Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, se:**

### **D E C I D E :**

**1. – Admiterea parțială a contestației pentru suma totală de **x lei** – din care:**

- taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată ..... x lei;
  - majorări de întârziere aferente TVA ..... x lei,
- precum și **anularea parțială** a actului atacat pentru aceste sume.

**2. – Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de **x lei** – din care:**

- contribuții sociale stabilite suplimentar ..... x lei;
- majorări de întârziere aferente contribuțiilor sociale suplimentare ..... x lei.

**3. – În conformitate cu prevederile alin. (2) al art. 218 din O.G. nr. 92/2003, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, și ale alin. (1) al art. 11 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, prezenta decizie poate fi atacată – în termen de 6 (șase) luni de la data primirii acesteia - la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului Prahova.**

**DIRECTOR COORDONATOR,**