



DECIZIA NR. 51 din .10.2007

privind modul de soluționare a contestației formulate de OBȘTEA ..., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr... din08.2007 și nr.... din ...09.2007

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Valcea, cu adresa nr..../...09.2007 asupra contestației formulate de Obștea ..., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr... din ...08.2007 și completata sub nr... din ...09.2007 .

Referitor la obiectul contestației

Prin contestația așa cum a fost formulată de petentă la data de08.2007, aceasta nu a precizat care este cuantumul sumei contestate.

În temeiul pct. 2.1 și următoarele din Instrucțiunile de aplicare a Titlului IX din OG 92/2003 rep. privind Codul de procedura fiscală aprobate de Ordinul Președintelui ANAF nr. 519/2005, prin adresa nr.... din ...09.2007, Biroul de Soluționare a contestației a solicitat Obștei să precizeze cuantumul sumei contestate individualizată pe feluri de impozite, taxe și accesorii aferente, înscrise în actul administrativ fiscal în cauză.

Cu adresa înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice sub nr.... din09.2007, Obștea a precizat că cuantumul sumei contestate este de lei.

Din însumarea impozitelor și a taxelor precizate de contestatară, a rezultat însă suma de lei, astfel încât față de eroarea de adăugare a comisiei de contestatară, organele de soluționare a contestației se vor investi în vederea soluționării contestației pentru suma de lei .

Contestația are deci ca obiect suma de lei RON stabilită prin Decizia de impunere nr../...07.2007, întocmită de Activitatea de Inspecție Fiscală, din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Vâlcea, primită de petentă la data de08.2007, conform confirmării de primire atașată la dosarul cauzei, reprezentând :

- lei Ron impozit pe profit ;
-lei Ron accesorii aferente impozitului pe profit ;
- lei Ron taxa pe valoarea adăugată ;
- ... lei Ron contribuție la asigurările de sănătate datorată de angajator;
- lei Ron accesorii aferente asigurările de sănătate datorat de angajator ;
- lei contribuție la asigurările de sănătate datorată de angajați ;
- lei accesorii aferente contribuției la asigurările de sănătate datorată de angajați ;
-lei impozit pe veniturile din salarii ;
-lei accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii ;
- lei impozit pe alte venituri ;
- lei accesorii aferente impozit pe alte venituri.

Contestația este semnată de dl... în calitate de președinte al Obștii.....

Petenta a respectat termenul legal de 30 zile prevăzut de art.207 alin.1 și condițiile prevăzute la art. 206 din Codul de procedură fiscală aprobat de OG nr. 92/2003 republicată la data de 31.07.2007 .

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art. 209, alin.1 lit.a din Codul de procedură fiscală aprobat de OG 92/2003 republicată la data de 31.07.2007, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de OBȘTEA ... înregistrată sub nr... din...08.2007 și sub nr.... din ...09.2007 .

I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:

A. OBȘTEA ... contestă Decizia de impunere nr.../...07.2007 motivând următoarele:

Petenta susține că în mod legal inspecția fiscală trebuia efectuată pe ultimii trei ani și nu începând cu anul 2002 și că nu datorează impozit pe venituri deoarece a achitat integral la finele fiecărui an din cei supuși controlului, impozit pe dividende și cote părți, fiind astfel impozitată de două ori .

În ceea ce privește impozitul pe salarii, petenta arată că deși membrii consiliului obștii nu sunt salariați în sensul juridic al acestui concept, ci doar beneficiari de idemnizații acordate după posibilitățile obștii, totuși a achitat impozitul și pe acestea .

Petenta arată că în cadrul obștii nu există angajat și angajator deoarece membrii consiliului sunt membri ai obștii, aleși de adunarea generală, fără nici un contract de muncă, care au plătit până la pensionare impozitul de 7 la sută, dată la care încetează această obligație .

Petenta susține că în ceea ce privește obligația de plată a TVA, aceasta are de recuperat de la AFP Brezoi TVA de peste lei .

B. Din actul de control contestat rezultă următoarele:

OBȘTEA ... are sediul în localitatea ..., str..., nr...., județul Vâlcea .

Impozitul pe profit a fost supus verificării pe perioada 2002-2006, în baza Legii 414/2002, HG859/2002, a Legii 571/2003 și HG44/2004, constatându-se următoarele :

a) în anul 2002, obștea a achitat în data de ...12.2002 "dividende" membrilor săi conform statului de plată și registrului de casă, în suma de ... lei , sumă ce a fost înregistrată pe costuri în contul 607 " Cheltuieli cu mărfurile" , contrar prevederilor art.9, alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, fiind cheltuială care nu este aferentă veniturilor impozabile, cu consecința stabilirii unui impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei Rol, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de lei Ron.

b) în anul 2003, obștea a înregistrat venituri din dobânzi bancare în sumă de ... lei (cont 734) obținute ca urmare a plasării disponibilităților bănești rezultate din activitatea de vânzare a masei lemnoase și de gospodărire a fondului forestier și a înregistrat cheltuieli cu comisioanele și dobânzile bancare în sumă de lei .

Sumele în cauză au fost considerate de obște ca fiind aferente activității fără scop patrimonial și nu a ținut cont de acestea la calculul impozitului pe profit contrar prevederilor art.7, alin.1 din Legea nr.414/2002.

Astfel, la diferența în sumă de lei, rezultată dintre veniturile din dobânzi în sumă de lei și cheltuielile cu comisioanele și dobânzile bancare în sumă de ... lei, s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar de ... lei, prin aplicarea cotei de 25% prevăzută de art.2, alin.1 din Legea nr.414/2002 și accesorii în suma de ... lei. Reprezentând dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere .

c) din veniturile obținute în anul 2003 obștea a achitat membrilor săi suma de ... lei pe care a înregistrat-o pe costuri în contul 656 " Alte cheltuieli de exploatare " , prin creditarea contului 428 "Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul " contrar prevederilor art.9, alin.1 din legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, precum și OMFP nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu Directivele europene și a Normelor metodologice de utilizare a conturilor contabile, contul

428 neintrând în corespondență cu contul 656, fiind încălcate principiile de bază ale legii contabilității .

Astfel, potrivit prevederilor art.9, alin.1 din Legea nr.414/2002, nu s-a acordat drept de deducere a cheltuielilor în sumă de ... lei, stabilindu-se un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, și accesorii aferente în suma de ... lei, constând în dobânzi/majorări de întârziere de ... lei Ron și penalități de întârziere în sumă de ... lei Ron .

d) în anul 2004 obștea a înregistrat venituri din dobânzi bancare în sumă de ... lei (cont 734) obținute ca urmare a plasării disponibilităților bănești rezultate din vânzarea masei lemnoase și venituri din taxe de pășunat și taxe ciuperce în sumă de ... lei (cont 739) și a înregistrat cheltuieli cu comisioanele și dobânzile bancare în sumă de ... lei (cont 627) ca urmare a activității de vânzare a masei lemnoase și de gospodărire a fondului forestier.

Intrucit printre veniturile specificate la art.15, alin.2, lit.a-k din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, exceptate de la plata impozitului pe profit nu s-au regăsit și dobânzile bancare obținute ca urmare a plasării disponibilităților bănești rezultate din vânzarea masei lemnoase, și nici cele din taxele de pășunat și taxele ciuperce, organele de control au apreciat ca acestea sunt rezultatul unei activități economice și intră în baza de calcul pentru determinarea impozitului pe profit stabilind un profit net în sumă de ... lei cu un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, conform prevederilor art.17, alin.1 din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei Ron și penalități de întârziere în sumă de ... lei Ron .

e) La finele **anului 2004** a fost repartizată de obște membrilor săi sub formă de cote părți, suma de lei ce a fost înregistrată în contul 656 "Alte cheltuieli de exploatare" în corespondență cu creditul contului 428 "Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul" în contrar prevederilor art.21, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și ale OMFP nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, suma în cauza reprezentând cheltuieli care nu se regăsesc în venituri, influența fiscală fiind stabilirea unui debit suplimentar în sumă de lei Rol (... lei Ron) cu dobânzi/majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei Ron și penalități de întârziere aferente în sumă de ... lei Ron .

f) în luna decembrie 2004 obștea a înregistrat următoarele operațiuni contabile :

411	=	%	-..... lei	
			708	-..... lei
				și concomitent
			4427	-..... lei

411	=	%lei	
			419 lei
			4427 lei

Operațiunea de ștornare a contului 708 " Venituri din alte activități " reprezintă factura fiscală seria VL ACA nr..../....07.2004 emisă de SC B SRL reprezentând " garanție partida 18 B " care, inițial , în luna iulie 2004, a fost contabilizată în mod eronat la venituri (cont 708) . Intrucit lucrările de masă lemnoasă din partida 18 B au fost terminate în luna iulie 2004 de către SC B SRL, după data de07.2004 obștea nu a mai facturat masă lemnoasă din acea partidă către aceasta iar factura fiscală în cauza a fost încasată integral de obște, organele de control au apreciat că această garanție reprezintă de fapt venituri din exploatarea masei lemnoase și potrivit art.19, alin.1 din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, intră în baza de calcul a impozitului pe profit, stabilindu-se un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei rol (... lei Ron) cu dobânzi/majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei Ron și penalități de întârziere aferente în sumă de lei Ron .

g) în luna decembrie 2004 obștea a efectuat operațiunea de ștornare a veniturilor înregistrate în contul 708 "Venituri din alte activități ", concomitent înregistrând în creditul contului 419 " Clienți creditori " , care potrivit explicațiilor date de reprezentanții obștei se datorează faptului că au fost emise în mod eronat două facturi fiscale către SC R S P SRL, ambele încasate, ulterior fiind restituită c/val ultimei facturi, fără a se întocmi factura de ștornare .

Apreciindu-se că obștea nu poate face dovada cu documente justificative că operațiunea de livrare a masei lemnoase nu a avut loc, veniturile înregistrate în anul 2004 în baza facturii fiscale seria VLACA nr..../....01.2004 în valoare de ... lei, fără TVA, s-au considerat ca sunt cele înregistrate în contabilitate și intră de fapt în baza de calcul a impozitului pe profit, stabilindu-se un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei (... lei Ron), cu dobânzi/majorări de întârziere aferente în sumă de lei Ron și penalități de întârziere aferente în sumă de ... lei Ron .

h) în luna decembrie 2005 obștea a repartizat membrilor săi suma de ... lei Ron sub formă de cote părți, înregistrată în contul 656 "Alte cheltuieli de exploatare " în corespondență cu creditul contului 428 "Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul ", pe care organele de control au considerat-o cheltuiela făcută în favoarea asociațiilor în obște, nefiind aferente veniturilor impozabile realizate și potrivit art.21, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal a fost stabilită **diferență suplimentară în sumă de ... lei Ron** (pentru diferența de ... lei Ron, rezultată după diminuarea pierderii înregistrată) pentru care s-au calculat majorări de întârziere în sumă de ... **lei Ron** .

In concluzie, pe total perioadă verificată, organele de control au stabilit debit suplimentar la aceasta sursa de ... **lei** și accesorii în sumă de ... lei, din care contestate ... **lei** .

2. Taxa pe valoarea adăugată a fost verificată în baza Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și HGR nr.44/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 și a cuprins perioada aprilie-mai 2007 , constatându-se următoarele :

În luna **mai 2007** obștea a încasat de la o persoană fizică suma de ... lei Ron, reprezentând " taxă pășunat ", pentru care a fost emisă chitanță, fiind înregistrată în registrul de casă și în contul 739 " Venituri din alte activități ", pentru care nu a fost colectată TVA în sumă de lei Ron contrar prevederilor art.126, alin.1, lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au diminuat TVA de recuperat declarată de obște în sumă de ... lei cu suma de ... **lei**, rezultând TVA de recuperat la 31.05.2007 în sumă de ... **lei Ron** .

3.Impozitul pe alte venituri

Din rezultatele exercitiului anului 2002, obștea a repartizat și a achitat membrilor săi cote părți în sumă de ... lei Ron, pentru care a reținut impozit pe veniturile din dividende în sumă de ... lei, sume pe care organele de inspecție fiscală au apreciat că nu reprezintă dividende, ci venituri care nu se regăsesc menționate în mod expres în OG nr.7/2001 și se impun cu o cotă de 10% ,stabilind o diferență suplimentară în sumă de **lei Ron** cu dobânzi/majorări de întârziere aferente de ... lei Ron și penalități de întârziere aferente de lei Ron .

In perioada 2003-2006 obștea a repartizat membrilor săi cote părți din veniturile realizate, pentru care a calculat , reținut și virat impozit pe alte venituri. **In anul 2005** suma repartizată membrilor obștei a fost de ... lei Ron cu un impozit în cotă de 10%, respectiv de ... lei, pentru care organele de inspecție fiscală au apreciat că cota legală de impozitare este de 16%, stabilind un impozit pe alte venituri datorată în sumă de lei și o diferență suplimentară în sumă de ... **lei**, pentru care s-au calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei .

4.Impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor

Organele de inspecție fiscală au constatat că indemnizațiile plătite membrilor consiliului de administrație în perioada 2002-2004 sunt asimilate veniturilor din salarii, pentru care obștea avea obligația calculării, reținerii, declarării și virării impozitului pe veniturile din salarii drept pentru care au procedat la recalcularea impozitului pe veniturile din salarii aferent indemnizațiilor consiliului de administrație, stabilind o diferență suplimentară în sumă de **lei Ron**, pentru care au calculat majorări de întârziere în sumă de ... **lei Ron** și penalități de întârziere în sumă de **lei Ron** .

5 .Contribuția la asigurările sociale de sănătate datorată de angajator

Organele de inspecție fiscală au constatat că obștea avea obligația calculării, declarării și virării contribuției la asigurările sociale de sănătate aferente indemnizațiilor membrilor consiliului de administrație , stabilind o diferență suplimentară în sumă de ... lei Ron, pentru care au calculat dobânzi / majorări de întârziere în sumă de ... lei Ron și penalități de întârziere în sumă de ... lei Ron .

6.Contribuția la asigurările sociale de sănătate datorată de angajat .

Organele de inspecție fiscală au constatat o diferență suplimentară la contribuțiile pentru asigurările sociale de sănătate în sumă de ... lei Ron, pentru care au stabilit dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de lei Ron .

II. Luând în considerare constatările organelor de control, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative pe perioada supusă impunerii, se rețin următoarele :

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma de ... lei **RON** stabilită de Activitatea de Inspecție Fiscală Vâlcea în sarcina OBȘTEI este legal datorată de aceasta .

Referitor la perioada supusă inspecției fiscale , speta supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala aveau dreptul de a stabili obligatii fiscale in anul 2007, incepind cu obligatiile datorate la finele anului fiscal 2002.

În fapt, in contestatia formulata petenta sustine ca inspecția fiscală trebuia efectuată pe ultimii trei ani și nu începând cu anul 2002.

În fapt, prin Decizia de impunere nr.../...07.2007 și raportul de inspecție fiscală nr.../...07.2007, organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale privind impozitul pe profit începind cu situația acestuia la 31.12.2002 și respectiv pînă la data de 31.12.2005, TVA pe perioada aprilie-mai 2007 , impozit pe alte venituri, impozit pe venituri din salarii și contribuții datorate la data de 31.12.2002 și pînă la data de 31.12.2005 actele administrativ fiscale fiind comunicate contribuabilului la data de ...08.2007.

În drept, referitor la termenul de prescripție, OG92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat la data de 25.09.2006, precizează la art.89 următoarele:

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

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

[...]

Potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală, ca regulă generală, la data efectuării inspecției fiscale, dreptul organului de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani. Prin excepție de la aceste prevederi legale, termenul de prescripție se calculează după normele legale în vigoare la data când a început să curgă, așa cum se precizează la art.199, alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu aplicabilitate pînă la data de 23.06.2006 :

“Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă .”

De asemenea, prin pct.40 din Legea 158/15.05.2006 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr.165/2005 pentru modificarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată , intrată în vigoare începând cu data de 23.06.2006, se menționează:

“Art.199 va avea următorul cuprins : Dispozițiile privind termenele.

Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă“, dispoziții cu caracter general care reglementează situația termenelor care au început să curgă sub imperiul

legilor anterioare și pentru care legiuitorul a statuat că rămân supuse legilor vechi, ca excepția expresă de la principiul neretroactivității.

Potrivit acestor prevederi legale prescripția dreptului organului de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare de plată se calculează după normele legale în vigoare la data la care s-a născut creanța fiscală .

Norma legală în vigoare la data la care a început să curgă prescripția extinctivă pentru creanțele născute anterior datei de 01.01.2004, data intrării în vigoare a Codului de procedură fiscală, este **Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind Controlul fiscal, cu modificările și completările ulterioare**, care la art.21 precizează :

“Dreptul organelor de control fiscal sau, după caz, al serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale de a stabili diferențe de impozite și majorări de întârziere pentru neplata în termen a acestora, precum și de a constata contravenții și a aplica amenzi și penalități pentru faptele ale căror constatare și sancționare sunt, potrivit legii, de competența organelor de control fiscal sau, după caz, a serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale, pentru o perioadă impozabilă se prescrie după cum urmează :

a) în termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă ;

b) în termen de 5 ani de la data ultimului termen legal de plată a impozitului, în cazul în care legea nu prevede obligația depunerii declarației ;

c) în termen de 5 ani de la data comunicării, către contribuabil, a impozitului stabilit de organele fiscale sau, după caz, de serviciile de specialitate ale autorităților administrației publice locale în condițiile prevăzute de lege .”

Totodată conform art.22 din OG nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“ termenele de prescripție prevăzute la art.21 se întrerup :

[....]

d) la data comunicării, către contribuabil, a unor diferențe de impozit stabilite de organele fiscale ca urmare a acțiunilor de control .”

Din prevederile legale sus precizate se reține că termenul de prescripție curge potrivit prevederilor art.21, pct.b din Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal în termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă, fiind întrerupt de comunicarea către contribuabil, a unor diferențe de impozit stabilite de organele fiscale ca urmare a acțiunilor de control .

Astfel, în speța de față și având în vedere perioada verificată la impozit pe profit impozit pe alte venituri, impozit pe venituri din salarii și contribuții a fost de la data de 31.12.2002, al caror termen scadent, îl reprezenta 25.01 2003, și respectiv data limită de depunere a bilanțului întocmit la finele acestuia , care a fost 15 aprilie 2003, termenul de prescripție începe să curgă de la aceasta dată și se împlinește la data de 25.01.2008 și respectiv 15.04.2008 .

Cum prin termen de **prescripție se înțelege intervalul de timp stabilit de lege, înlăuntrul căruia trebuie exercitat dreptul la acțiune sub sancțiunea pierderii acestui drept**, se reține că organele de inspecție fiscală au acționat înlăuntrul perioadei 15.04.2003 -15.04.2008 și respectiv 25.01 2003-25.01.2008 pentru a stabili obligații fiscale suplimentare privind aceste surse la bugetul de stat, intrucit Decizia de impunere nr.../...07.2007 și raportul de inspecție fiscală nr.../...07.2007 au fost întocmite și comunicate petentei la data de ...08.2007, anterior datei de ...01.2008 și respectiv ...04.2008.

Drept urmare, organele de soluționare a contestației rețin ca neîntemeiată susținerea petentei referitoare la prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili debite suplimentare la aceste surse.

Privind TVA, verificată pe perioada aprilie-mai 2007, cu atât mai mult nu poate fi luată în considerare susținerea petentei referitoare la termenul de prescripție și pentru care

a formulat contestație, întrucât din raportul de inspecție fiscală rezultă stabilirea de diferențe suplimentare la această sursă pentru luna mai 2007, cu termen scadent ...05.2007, termenul de prescripție împlinindu-se la data de ...05.2012.

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei RON

a) În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de ... lei Rol

În fapt, din rezultatele exercitiului financiar al anului 2002, obștea a achitat membrilor săi suma de ... lei sub formă de "dividende", ce a fost înregistrată în evidența contabilă în luna decembrie 2002, pe costuri în contul 607 " Cheltuieli cu mărfurile" .

În drept, art.9, alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, precizează :

"La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile ."

Conform prevederilor legale precizate anterior, la stabilirea profitului impozabil se iau în considerare numai acele cheltuieli care concură la realizarea veniturilor impozabile .

Având în vedere situația de fapt prezentată, rezultă că petenta a înregistrat eronat dividendele repartizate membrilor obștei în contul 607 " Cheltuieli privind mărfurile " , acesta neintrând în corespondență cu contul 457 " Dividende de plată " .

Potrivit OMFP nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu Directivele europene și a Normelor metodologice de utilizare a conturilor contabile, cu ajutorul contului 607 se ține evidența cheltuielilor privind mărfurile, fiind un cont de activ .

Astfel, **în debitul contului 607** " Cheltuieli privind mărfurile" se înregistrează :

- **valoarea mărfurilor vândute , constatate lipsă la inventariere, depreciate ireversibil (371);**

- valoarea mărfurilor aflate la terți pentru care au fost emise documentele de vânzare sau contestate lipsă la inventar (357) .

În același timp , dacă se are în vedere funcționarea contului 457 " Dividende de plată " , potrivit OMFP 306/2002, cu ajutorul acestui cont se ține evidența dividendelor datorate acționarilor sau asociaților corespunzător aportului de capital, acesta fiind un cont de pasiv .

În creditul contului 457 " Dividende de plată " se înregistrează :

-**dividendele datorate acționarilor sau asociaților din profitul realizat (117) .**

Iar în debitul contului 457 " Dividende de plată " se înregistrează :

- sumele achitate acționarilor sau asociaților (512, 531) ;

- impozitul pe dividende (446) ;

- sumele lăsate în contul curent al asociaților sau acționarilor, reprezentând dividende (455) ;

- datorii prescrise sau anulate (758) .

Analizând funcționarea contabilă a celor două conturi precizate anterior, rezultă că acestea nu intră în corespondență.

Mai mult decit atit, potrivit situațiilor financiare întocmite la finele anului de asociații și fundații, organele de soluționare rețin că în formularul " Repartizarea excedentului/profitului", la repartizarea excedentului din activități economice se precizează în mod expres destinațiile unde se poate repartiza, respectiv:

- la constituirea de rezerve legale ;

- acoperirea deficitelor contabile din anii precedenți;

- la fondul de participare la rezultatul activităților economice;

- alte repartizări din excedent, prevăzute de lege .

Având în vedere că în formularul " Repartizarea excedentului/profitului", la repartizarea excedentului din activități economice nu se specifică în mod expres că acesta

poate avea ca destinație "dividende" așa cum apar definite de lege, se reține astfel că petenta a procedat în mod eronat procedând în acest fel.

În concluzie, dividendele repartizate din exercitiul financiar anual nu se înregistrează în contul de cheltuieli și în calitatea sa juridică pe care o detine (obște), petenta nu avea dreptul să repartizeze din excedentul realizat din activități economice "dividende", organele de inspecție fiscală stabilind în mod corect nedeductibilitatea cheltuielii în suma de ... lei, contestatia petentei pentru acest capăt de cerere aparând ca neîntemeiată .

b) Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei Ron .

În fapt, în anul 2003, obștea a înregistrat în evidența contabilă venituri din dobânzi bancare în sumă de ... lei și în anul 2004 în sumă de ... lei (cont 734), obținute ca urmare a plasării disponibilităților bănești rezultate din vânzarea masei lemnoase precum și venituri din taxe de pășunat și taxe ciuperci în sumă de ... lei (cont 739) .

Totodată a înregistrat în anul 2003 cheltuieli cu comisioanele și dobânzile bancare în sumă de ... lei și în anul 2004 în sumă de ... lei (cont 627) ca urmare a activității de vânzare a masei lemnoase și de gospodărire a fondului forestier , activității pe care le-a considerat fără scop patrimonial (economice) .

Drept urmare, obștea nu a ținut cont de veniturile și cheltuielile financiare susmenționate la calculul impozitului pe profit aferent anului 2003 și 2004 .

În drept, art.1, alin.3, lit.a din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit operabilă pentru anul 2003, precizează :

“ Persoanele juridice române fără scop patrimonial sunt exceptate de la plata impozitului pe profit pentru următoarele categorii de venituri :

a) cotizațiile membrilor ;

b) contribuțiile bănești sau în natură ale membrilor și simpatizanților;

c) taxele de înregistrare, stabilite potrivit legislației în vigoare;

d) donațiile și sumele sau bunurile primite prin sponsorizare;

e) dobânzile și dividendele obținute din plasarea disponibilităților rezultate din asemenea venituri;

f) veniturile pentru care se datorează impozit pe spectacole;

g) resursele obținute de la bugetul de stat și/sau de la bugetele locale;

h) veniturile din acțiuni întâmplătoare realizate de organizații sindicale/patronale, utilizate în scop social sau profesional, potrivit statutului de organizare și funcționare;

i) veniturile excepționale rezultate din cedarea activelor corporale aflate în proprietatea persoanelor juridice fără scop patrimonial, altele decât cele care sunt sau au fost folosite în activitatea economică .”

Prevederile art.15, alin.2, din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicabilitate de la 01.01.2004, vin în completarea acestora cu lit.j și k, respectiv :

“j) veniturile excepționale rezultate din cedarea activelor corporale aflate în proprietatea organizațiilor nonprofit, altele decât cele care sunt sau au fost folosite într-o activitate economică ;

k) veniturile obținute din reclamă și publicitate, realizate de organizațiile nonprofit de utilitate publică potrivit legilor de organizare și funcționare din domeniul culturii, cercetării științifice, învățământului, sportului, sănătății, precum și de la camerele de comerț și industrie, organizațiile sindicale și organizațiile patronale ; ”

Art.7, alin.1 din Legea nr.414/2002 din același act normativ precizează :

“ Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.”

Art.19, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precizează :

“ Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad

veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile . La satabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare ."

Analizând prevederile art.1, alin.3, lit.a-i, se reține că veniturile din dobânzi bancare și cheltuielile cu comisioanele și cu dobânzile bancare nu intră în categoria veniturilor exceptate de la plata impozitului pe profit .

Raportat la prevederile art.7, alin.1 din Legea nr.414/2002, se retine că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile .

Fata de cele de mai sus se reține că petenta nu a înregistrat la rezultatul activității economice veniturile din dobânzi în sumă de ... lei (cont 734) și cheltuielile bancare în sumă ... lei,denaturind astfel rezultatul net al activității economice .

Astfel, potrivit pct.5.3 lit.b și 5.6 lit.a din OMF nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, cheltuielile cu comisioanele bancare intră în categoria cheltuielilor de exploatare, iar veniturile și cheltuielile din dobânzi în categoria veniturilor și cheltuielilor financiare.

Cheltuielile de exploatare reprezinta consumurile de elemente patrimoniale in actiunea de exploatare a patrimoniului. Cheltuielile financiare reprezinta consumuri de elemente patrimoniale determinate de activitatea financiara, iar veniturile financiare reprezinta sumele incasate sau de incasat din activitatea financiara.

In consecinta, rezulta ca cheltuielile cu comisioanele bancare precum si veniturile și cheltuielile din dobânzi bancare reprezintă elemente care concură la desfășurarea activității economice a obştii.

Mai mult decât atât, se reține că veniturile bancare nu se încadrează în prevederile art.1 alin.(3) din Legea 414/2002 și ale art.15, alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru a fi exceptate de la plata impozitului pe profit.

Așa cum rezultă din dispozițiile art.1 alin.(3) din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit și respectiv art.15, alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, persoanele juridice fără scop patrimonial sunt exceptate de la plata impozitului pe profit numai pentru anume categorii de venituri prevăzute expres de lege, pentru celelalte venituri realizate din activități economice având obligația să constituie și să vireze impozitul pe profit ca orice alt contribuabil persoană juridică română constituită potrivit Legii 31/1990 a societăților comerciale .

Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, organele de soluționare rețin că în mod corect organele de inspecție fiscală au influențat rezultatul fiscal cu aceste sume, contestatia petentei și pentru acest capăt de cerere aparind ca neântemeiata .

c) Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei Ron .

În fapt, obștea a achitat membrilor săi din rezultatul exercitiului anului 2003 suma de ... lei, reprezentând cote părți, care se regăsesc înregistrate în contul 656 " Alte cheltuieli de exploatare ", prin creditarea contului 428 "Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul "

In acelasi fel a procedat si pentru anul 2004, repartizand membrilor săi suma delei sub formă de cote părți, iar în luna decembrie 2005 a repartizat suma de lei Ron tot sub formă de cote părți, sume pe care le-a considerat deductibile la calculul profitului impozabil .

În drept, art.9, alin.1 din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit precizează :

" (1) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile."

Art.21, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal stipulează :

" 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."

Din documentele anexate la dosarul cauzei, rezultă că petenta a înregistrat în contul " 656 ", cotele părți cuvenite moșnenilor, în sumă totală de lei, prin creditarea contului 428 " Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul " .

În conformitate cu prevederile OMFP nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu Directivele europene și a Normelor metodologice de utilizare a conturilor contabile, în creditul contului 428 " Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul " se înregistrează :

- garanțiile gestionare reținute personalului (cont 421) ;
- sumele datorate personalului, pentru care s-au întocmit state de plată, determinate de activitatea exercițiului care urmează să se încheie, inclusiv indemnizațiile pentru concediile de odihnă neefectuate până la încheierea exercițiului financiar (cont 641) ;
- sumele datorate personalului sub formă de ajutoare (cont 438) ;
- sumele încasate sau reținute personalului (cont 531, 421, 423) ;

Din cele de mai sus se reține că acest cont 428 " Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul " nu intră în corespondență cu contul 656, fiind încălcate principiile de bază ale legii contabilității .

Mai mult decât atât, organele de soluționare a contestației rețin că petenta trebuia să repartizeze excedentul din exploatare al anilor 2003, 2004 și 2005 în contul 117 " Rezultatul reportat ", cont ce intră în corespondență cu contul 129 " Repartizarea rezultatului activității economice ", pentru a putea constitui și distribui în anii următori, cotele părți membrilor obștii .

Față de cele de mai sus, se reține că prin înregistrarea în conturile de cheltuieli a cotelor părți cuvenite membrilor obștii, petenta a diminuat masa profitului impozabil cu suma delei pentru anul 2003, cu suma de ... lei pentru anul 2004 și cu suma de ... lei Ron pentru anul 2005 .

Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, se reține astfel că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei Ron, contestația pentru acest capăt de cerere apărând ca neîntemeiată .

d) Referitor la impozitul pe profit în sumă de lei Ron

În fapt, în luna iulie 2004 Obștea ... a emis factura fiscală nr..../...07.2004 către SC B . L . SRL, reprezentând " garanție partida 18 B " , care a fost înregistrată în evidența contabilă, astfel :

411 = %lei
708 lei
4427 lei

Lucrările de masă lemnoasă din partida 18 B au fost terminate în luna iulie 2004 de către SC B. L SRL, iar după data de07.2004 obștea nu a mai facturat masă lemnoasă din acea partidă către aceasta, iar factura fiscală seria VLACA nr..../...07.2004 a fost încasată integral de obște .

În luna decembrie 2004, obștea a efectuat stornarea operațiunii înregistrate în luna iulie 2004, înregistrând concomitent următoarea operațiune contabilă :

411 = % lei
419 lei
4427 lei

Totodată în luna decembrie 2004 obștea a efectuat operațiunea de ștornare a veniturilor înregistrate în contul 708 "Venituri din alte activități "ce au fost înregistrate în baza facturii fiscale nr..../...01.2004 emisă către SC R.S. P SRL, în valoare de lei, fără TVA, concomitent înregistrând această sumă în creditul contului 419 " Clienți creditori ", în contabilitate efectuându-se următoarele înregistrări :

411 "Clienți " = 708 -..... lei

și concomitent

411 "Clienți" = 419 lei

Pentru factura emisă inițial, obștea a încasat integral contravaloarea acesteia, operațiunea de livrare a masei lemnoase fiind confirmată prin semnăturile existente la rubrica "Semnătura de primire" și "Date privind expediția".

Pentru operațiunile de ștornare, obștea nu a emis factură de ștornare către SC R.S. P SRL.

În drept, art.19, alin.1 din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează :

" Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile . La satabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare . "

Prevederile legale menționate anterior stipulează modul de determinare al profitului impozabil, acesta stabilindu-se ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile .

Potrivit situației de fapt precizată anterior, se reține că petenta a efectuat operațiuni de ștornare din contul de venituri (cont 708), fără ca pentru aceasta să emită factură fiscală de ștornare a livrărilor inițiale .

Astfel, se reține că petenta nu a emis documente justificative din care să rezulte că operațiunea de livrare a masei lemnoase nu a avut loc, iar veniturile înregistrate în anul 2004 în baza facturilor fiscale nr.../...07.2004 și nr.../...01.2004, sunt de fapt cele înregistrate în contabilitate în baza acestor documente, care intră în baza de calcul a impozitului pe profit .

Potrivit prevederilor art.160, alin.1, lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, corectarea documentelor fiscale se realizează astfel :

" b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte ."

Drept urmare, intrucit petenta n-a procedat potrivit dispozițiilor legale susmenționate, operațiunea de ștornare din contul de venituri a facturii în cauza nu poate fi luată în considerare de organele de soluționare a contestației.

Mai mult decât atât, dacă se au în vedere prevederile art.6, alin. 1 din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, se reține că orice operațiune economico-financiară se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ .

Având în vedere nota contabilă întocmită la data de 31.12.2004 , atașată în copie la dosarul cauzei, cuprinzând operațiunile de ștornare a conturilor de venituri și de înregistrare a sumelor în cauză, în contul 419 "Clienți", se reține că prin efectuarea de înregistrări contabile fără a avea la bază documente justificative petenta a încălcat prevederile art.6, alin.1 din Legea nr.82/1991 a contabilității.

Rezultă așadar că petenta nu poate demonstra cu documente justificative că operațiunile de livrare a masei lemnoase către SC R.S.P SRL nu au mai avut loc, iar potrivit facturii fiscale atașate la dosarul cauzei primirea marfii este confirmată de beneficiar cu semnătură.

In concluzie, prin efectuarea de ștornări din contul de venituri, petenta a diminuat în mod nejustificat masa profitului impozabil cu suma de ... lei Rol, organele de inspecție fiscală în mod corect au majorat baza impozabilă a impozitului pe profit cu suma în cauză , contestația petentei aparind ca neântemeiată și pentru acest capăt de cerere .

2. Referitor la suma de ... lei Ron accesorii aferente impozitului pe profit

Speța supusă soluționării este dacă acestea sunt legal datorate în condițiile în care stabilirea de accesorii reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat conform principiului de drept "accessorium sequitur principale", precum și faptului că petenta nu vine cu nici un argument în susținerea contestației la acest capăt de cerere.

În consecință, întrucât potrivit considerentelor prezentate anterior s-a reținut un debit suplimentar în sumă de lei, reprezentând impozit pe profit, pe cale de consecință se reține că aceasta datorează și accesorii în sumă de ... lei aferente debitului care le-a generat, urmând ca, contestația să fie respinsă și la acest capăt de cerere.

3. Taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei

În fapt, în luna mai 2007 obștea a încasat de la o persoană fizică suma de ... lei Ron, reprezentând "taxă pășunat", pentru care a fost emisă chitanță, fiind înregistrată în registrul de casă și în contul 739 "Venituri din alte activități". Pentru suma astfel încasată obștea nu a colectat TVA.

La data de 31.05.2007, obștea a înregistrat TVA de recuperat în sumă de lei.

În drept, art.126, alin.1, lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează :

" Din punct de vedere al taxei **sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții :**

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;"

Prevederile legale precizate anterior, se referă la operațiunile impozabile care sunt asimilate livrărilor de bunuri sau prestațiilor de servicii .

Din documentele anexate la dosarul cauzei, rezultă că petenta a încasat de la o persoană fizică contravaloare taxă de pășunat , fără ca aceasta să colecteze taxă pe valoare adăugată, iar potrivit temeiului de drept, " taxă pășunat " reprezintă operațiune impozabilă .

Analizind modul de stabilire a taxei de catre organele de inspectie fiscala, s-a constatat că acestea au colectat TVA în sumă de ... lei aferentă sumei încasate în valoare de ... lei Ron, prin aplicarea cotei de 19% fara a tine cont ca aceasta este incasata de la o persoana fizica .

In drept, *potrivit dispozitiilor pct. 23 din HGR 1861/2006 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal aprobate de HGR 44/2004, in aplicarea dispozitiilor art. 140 privind cota standard si cota redusa de TVA :*

"23. (1) Taxa se determina prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

*(2) Se aplica procedeul sutei marite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $19 \times 100/119$ în cazul cotei standard si $9 \times 100/109$ în cazul cotei reduse, atunci când pretul de vânzare include si taxa. **De regula pretul include taxa în cazul livrarilor de bunuri si/sau prestarilor de servicii direct catre populatie pentru care nu este necesar emiterea unei facturi conform art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum si în orice situatie în care prin natura operatiunii sau conform prevederilor contractuale pretul include si taxa.**"*

Fata de cele de mai sus, organele de soluționare a contestației retin că taxa de pășunat reprezintă într-adevăr operațiune impozabilă, dar suma încasată de petentă de la persoana fizică cuprinde taxa pe valoarea adăugată si drept urmare in mod eronat organele de inspectie fiscala au stabilit TVA datorat de petenta aferenta acestei operatiuni in suma de ... lei.

Astfel, potrivit dispozițiilor legale susmenționate organele de soluționare a contestației rețin că din suma încasată de 1.000 lei Ron, organele de inspecție trebuiau să determine suma taxei, prin aplicarea procedurii sutei marite (cotei de 19x100/119, rezultând TVA colectată în sumă de ... lei Ron, față de ... lei cât a fost stabilită de organele de inspecție fiscală .

Având în vedere situația de fapt și de drept, organele de soluționare a contestației rețin că petenta datorează pentru suma încasată TVA în sumă de ... lei, pentru diferența de ... lei urmînd să se pronunțe în consecință .

4.Impozitul pe alte venituri în suma de ... lei ron

a) Referitor la impozitul pe alte venituri în sumă de ... lei Ron

În fapt, la finele exercitiului financiar al anului 2002 obștea a repartizat și a achitat membrilor săi cote părți în sumă de ... lei rol, pentru care a reținut impozit pe veniturile din dividende în sumă de lei .

În drept, art.11 din OG nr.7/2001 privind impozitul pe venit menționează :

" Venitul net obținut din exploatarea bunurilor și drepturilor de orice fel, deținute în comun, este considerat ca fiind obținut de proprietari, uzufructuari sau de alți deținători legali, înscriși într-un document oficial, și se atribuie proporțional cu cotele-părți pe care aceștia le dețin în acea proprietate sau în mod egal, în situația în care acestea nu se cunosc ."

Pct.2 din Normele metodologice de aplicare a OG nr.7/2001 privind impozitul pe venit aprobate de HG nr.54/2003, privitor la art.11 precizează :

"Venitul net din cedarea folosinței bunurilor deținute în comun pe cote-părți se repartizează între coproprietari proporțional cu cotele deținute de aceștia în coproprietate. Venitul net din cedarea folosinței bunurilor deținute în comun în devălmășie se repartizează în mod egal între proprietarii în comun [...]"

Art.33, alin.1 din OG 7/2001 privind impozitul pe venit precizează :

" Dividendul este orice distribuire făcută **de o persoană juridică, în bani și/sau în natură, în favoarea** acționarilor sau **asociațiilor**, din profitul stabilit pe baza bilanțului contabil anual și a contului de profit și pierderi ."

Art. 43 din OG nr.7/2001 privind impozitul pe venit precizează :

" Veniturile care nu se regăsesc expres menționate în prezenta ordonanță se supun impunerii cu o cotă de 10% aplicată asupra veniturilor brute, impozitul fiind final ".

Art.38 din OG nr.7/2001 privind impozitul pe venit menționează :

"În această categorie se cuprind veniturile obținute din jocuri de noroc, veniturile sub formă de câștiguri din transferul dreptului de proprietate asupra valorilor mobiliare și părților sociale, veniturile sub formă de premii în bani și/sau în natură, altele decât cele prevăzute la art. 6, 22 și 23, **diverse venituri care nu se regăsesc în mod expres menționate în prezenta ordonanță**, precum și veniturile realizate cu caracter întâmplător".

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reține că obștea este o **persoană juridică fără scop patrimonial** care a desfășurat activități economice directe, accesorii scopului principal pentru care aceasta s-a constituit, excedentul realizat în urma deducerii impozitului pe profit aferent activității economice fiind repartizat la finele exercitiului financiar membrilor obștii .

Având în vedere prevederile legale prezentate anterior, organele de soluționare rețin că excedentul repartizat la finele anului membrilor obștii **reprezintă venituri care nu se regăsesc menționate în mod expres precizate în OG7/2001 privind impozitul pe venit și se impun cu o cotă de 10% .**

Mai mult decât atât având în vedere situațiile financiare întocmite la finele anului de asociații și fundații, organele de soluționare rețin că în formularul " Repartizarea excedentului/profitului", la repartizarea excedentului din activități economice se precizează în mod expres destinațiile unde se poate repartiza, respectiv:

- la constituirea de rezerve legale ;
- acoperirea deficitelor contabile din anii precedenți;

- la fondul de participare la rezultatul activităților economice;
- alte repartizări din excedent, prevăzute de lege .

Având în vedere că în formularul " Repartizarea excedentului/profitului", la repartizarea excedentului din activități economice nu se specifică în mod expres că acesta poate avea ca destinație "dividende" așa cum apar definite de lege, se reține astfel că petenta a procedat în mod eronat procedând în acest fel.

Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, organele de soluționare apreciază că în mod corect a fost stabilit în sarcina petentei impozit pe alte venituri realizate de persoanele fizice în sumă de lei, susținerile petentei apărând ca neântemeiate pentru acest capăt de cerere .

Având în vedere constatările organelor de control, actele și documentele existente la dosarul cauzei, susținerile petentei și punctele de vedere exprimate în cauză, în raport de actele normative incidente în speță, urmează ca cererea petentei la acest capăt de cerere să fie respinsă ca neântemeiată.

b) Referitor la impozitul pe alte venituri în sumă de ... lei Ron

În fapt, în perioada 2003-2006 obștea a repartizat membrilor săi cote părți din veniturile realizate, pentru care a calculat , reținut și virat impozit pe alte venituri, în cotă de 10% .

În anul 2005 suma repartizată membrilor obștei a fost de ... lei Ron și a fost reținut un impozit în cotă de 10%, respectiv de ... lei .

În drept, art.79 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificată prin OUG nr.138/2004, precizează :

"1) Impozitul pe venit se calculează prin reținerea la sursă la momentul plății veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea unei cote de 16% asupra venitului brut .

2) Impozitul calculat și reținut reprezintă impozit final .

3) Impozitul astfel reținut se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare cele în care a fost reținut ."

Potrivit prevederilor legale precizate anterior, rezultă că impozitul pe venit se reține în cotă de 16%, începând cu 01.01.2005 fiind un impozit final, cu reținere la sursă .

Având în vedere situația de fapt prezentată, se reține că începând cu anul 2005 când au intrat în vigoare prevederile OUG nr.138/2004 de modificare și completare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cota de impozit pe venit este de 16% .

Din analiza raportului de inspecție fiscală, rezultă că petenta a reținut impozit pe venit în cotă de 16% începând cu anul 2006, deși prevederile OUG nr.138/2004 au intrat în vigoare începând cu 01.01.2005 .

Astfel, suma totală a impozitului pe alte venituri care ar fi trebuit reținută și virată la bugetul de stat de petentă este în sumă de ... lei Ron , față de ... lei cât aceasta a înregistrat .

Având în vedere situația de drept prezentată, organele de soluționare a contestației apreciază că în mod corect a fost stabilit impozit pe alte venituri suplimentar în sumă de ... lei Ron, susținerile petentei apărând neântemeiate pentru acest capăt de cerere .

5.Referitor la suma de lei Ron accesorii aferente impozitului pe alte venituri

Speța supusă soluționării este dacă acestea sunt legal datorate în condițiile în care stabilirea de accesorii reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat conform principiului de drept "accesorium sequitur principale", precum și faptului că petenta nu vine cu nici un argument în susținerea contestației la acest capăt de cerere.

În consecință, întrucât potrivit considerentelor prezentate anterior s-a reținut un debit suplimentar în sumă de ... lei, reprezentând impozit pe alte venituri, pe cale de consecință

se reține că aceasta datorează și accesorii în sumă de ... lei aferente debitului care le-a generat, urmând ca contestația să fie respinsă și la acest capăt de cerere.

6.Referitor la impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de lei Ron si accesorii aferente in suma de ... lei Ron

a) În fapt, în perioada verificata obștea a acordat indemnizații membrilor consiliului de administrație pentru care avea obligația calculării, reținerii, declarării și virării impozitului pe veniturile din salarii .

În drept, art.23 și art.25 din OG nr.7/2001, privind impozitul pe venit, precizează :

“ În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor :

f) sumele primite de reprezentanții în adunarea generală a acționarilor, în consiliul de administrație și în comisia de cenzori;”

“ Plătitorii de salarii și de venituri asimilate salariilor au obligația de a calcula și de a reține impozitul aferent veniturilor fiecărei luni, la data efectuării plății acestor venituri, precum și de a-l vira la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare .”

Art. 56, alin.1 și alin.2, lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează :

“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 prevazut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acord, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.**

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

f) sumele primite de reprezentanții în adunarea generală a acționarilor, în consiliul de administrație, în comitetul de direcție și în comisia de cenzori ;[...]”

Art.60 din același act normativ, precizează :

“ Plătitorii de salarii și de venituri asimilate salariilor au obligația de a calcula și de a reține impozitul aferent veniturilor fiecărei luni la data efectuării plății acestor venituri, precum și de a-l vira la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc aceste venituri.

Potrivit prevederilor legale precizate anterior, se reține că sunt asimilate salariilor, sumele primite de reprezentanții consiliului de administrație, pentru care petenta avea obligația reținerii și virării la bugetul de stat, până la 25 a lunii următoare celei pentru care se plătesc aceste venituri, impozit pe venituri din salarii .

În ceea ce privește susținerile petentei, potrivit căreia a reținut și achitat impozitul pe indemnizațiile acordate membrilor consiliului de administrație acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât la stabilirea impozitului pe veniturile din salarii lunar ce ar fi trebuit reținut, obștea nu a ținut cont de baremurile lunare de impunere a veniturilor din salarii în vigoare, diferite pentru fiecare an fiscal .

De exemplu : În anul 2004 obștea a acordat fiecărui membru un venit net în sumă de ... lei, iar contribuția la asigurările sociale de sănătate este în sumă de ... lei , rezultând o bază de calcul al impozitului în sumă de ... lei .

Potrivit baremului lunar pentru impunerea veniturilor din salarii, pentru venitul anual impozabil de până la 2.400.000 lei, acesta se impune cu o cotă de 18%, rezultând un impozit de 432.000 lei, iar pentru diferența ce depășește suma de 2.400.000 lei, până la 5.800.000 lei, se impune cu o cotă de 23%, rezultând următoarele :

$2.400.000 \times 18\% = 432.000$ lei

$2.805.000 - 2.400.000 = 405.000 \times 23\% = 93.150$ lei

Impozit datorat

432.000 lei + 93.150 lei = **525.150 lei**

Potrivit anexelor privind calculul impozitului pe venitul din salarii întocmite de organele de inspecție fiscală pentru perioada decembrie2002-decembrie2004, rezultă că în

mod corect au fost stabilite diferențe de impozit pe venituri din salarii față de impozitul reținut și virat de obște.

Având în vedere situația de fapt și de drept, organele de soluționare a contestației apreciază că în mod corect a fost stabilită diferență suplimentară aferentă impozitului pe veniturile din salarii în sumă totală de ... lei Ron, susținerea petentei apărând neântemeiate pentru acest capăt de cerere .

b)Referitor la accesoriile aferente impozitului pe veniturile din salarii

Speța supusă soluționării este dacă acestea sunt legal datorate în condițiile în care stabilirea de accesorii reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat conform principiului de drept "accessorium sequitur principale", precum și faptului că petenta nu vine cu nici un argument în susținerea contestației la acest capăt de cerere.

În consecință, întrucât potrivit considerentelor prezentate anterior s-a reținut un debit suplimentar în sumă de ... lei Ron, reprezentând impozit pe veniturile din salarii, pe cale de consecință se reține că aceasta datorează și accesorii în sumă de ... lei aferente debitului care le-a generat, urmând ca, contestația să fie respinsă și la acest capăt de cerere .

7 .Contribuția la asigurările sociale de sănătate datorată de angajat în sumă de lei Ron si accesoriile aferente in suma de ... lei.

a) În fapt, în perioada dec.2002-dec.2004 obștea a acordat indemnizații membrilor consiliului de administrație pentru care avea obligația calculării, reținerii, declarării și virării contribuției la asigurările sociale de sănătate datorată de angajat .

În drept, art.51, alin.2, lit.a din OUG nr.150/2002, privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate, precizează :

“ Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 6,5%, care se aplică asupra :

a) veniturilor din salarii sau asimilate salariilor care se supun impozitului pe venit;”

Art. 5, alin.1 și alin.2 și alin.3, lit.f din Ordinul 221/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind contribuția la asigurările sociale de sănătate, precizează :

“ **(1) Contribuția lunară a persoanelor asigurate se stabilește sub forma unei cote de 6,5%, aplicat asupra veniturilor din salarii sau a celor asimilate acestora, care sunt supuse impozitului pe venit.** Angajatorul are obligația calculării, reținerii și virării lunare integrale a contribuției datorate de către persoana asigurată în contul deschis pe seama Casei Naionale de Asigurări de Sănătate la unitățile teritoriale ale Trezoreriei Statului în a căror rază angajatorii sunt luați în evidență ca plătitori de impozite și taxe.

(2) 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.

(3) Veniturile asimilate salariilor cuprind :[.]

f) sumele primite de reprezentanții în adunarea generală a acționarilor, în consiliul de administrație, în comitetul de direcție și în comisia de cenzori;[...] “

Potrivit prevederilor legale precizate anterior, se reține că sunt asimilate salariilor sumele primite de reprezentanții în adunarea generală a acționarilor, **în consiliul de administrație**, iar venituri din salarii sunt considerate acele 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** .

Din documentele anexate la dosarul cauzei, rezultă că membrii obștei reuniți în consiliul de administrație venituri, încasează venituri în baza statutului special prevăzut de lege .

Întrucât membrii obștei din consiliul de administrație au încasat venituri sub formă de indemnizații și având în vedere prevederile legale invocate anterior, organele de soluționare a contestației apreciază că obștea avea obligația să rețină și să vireze bugetului de stat contribuția la asigurările sociale de sănătate în cotă de 6,5% asupra indemnizațiilor achitate

Având în vedere situația de fapt și de drept invocată, în mod corect organul de inspecție fiscală a stabilit o contribuție suplimentară la fondul de sănătate datorată de angajat în sumă de lei Ron, susținerile petentei apărând ca neântemeiate pentru acest capăt de cerere .

b) Referitor la accesoriile aferente contribuției la asigurările de sănătate datorată de angajați

Speța supusă soluționării este dacă acestea sunt legal datorate în condițiile în care stabilirea de accesorii reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat conform principiului de drept "accessorium sequitur principale", precum și faptului că petenta nu vine cu nici un argument în susținerea contestației la acest capăt de cerere.

În consecință, întrucât potrivit considerentelor prezentate anterior s-a reținut un debit suplimentar în sumă de lei Ron, reprezentând contribuție la asigurările sociale de sănătate datorată de angajați, pe cale de consecință se reține că aceasta datorează și accesorii în sumă de ... lei aferente debitului care le-a generat, urmând ca, contestația să fie respinsă și la acest capăt de cerere.

8. Referitor la contribuția la asigurările sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de lei si accesorii aferente in suma de lei Ron

a) În fapt, în perioada dec.2002-dec.2004 obștea a acordat indemnizații membrilor consiliului de administrație.

În drept, art.53, alin.1 și alin.2 din Legea nr.145/1997 privind asigurările sociale de sănătate, precizează :

“ (1) Persoanele juridice sau fizice care angajează personal salariat au obligația să rețină și să vireze casei de asigurări de sănătate teritoriale contribuția pentru sănătate datorată pentru asigurarea sănătății personalului din unitatea respectivă; acestea au obligația să anunțe casei de asigurări de sănătate orice schimbare care are loc în nivelul veniturilor.

(2) Persoanele fizice și juridice care angajează personal salariat au obligația plății contribuției pentru asigurările sociale de sănătate de 7%, raportat la fondul de salarii.”

Art.52, alin.1 din OUG nr.150/2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate precizează :

“ Persoanele juridice sau fizice la care îi desfășoară activitatea asigurării au obligația să calculeze și să vireze casei de asigurări o contribuție de 7% datorată pentru asigurarea sănătății personalului din unitatea respectivă; acestea au obligația să anunțe casei de asigurări orice schimbare care are loc în nivelul veniturilor; ”

Din coroborarea prevederilor legale invocate anterior, rezultă că persoanele juridice aplică o cotă de 7%, asupra fondului de salarii acordat salariaților care au calitatea de angajat .

Potrivit situației de fapt prezentată, se reține că membrii consiliului de administrație nu au calitatea de angajați, astfel încât obștea să fie obligată la plata contribuției către asigurările sociale de sănătate în cotă de 7% .

În consecință, având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, organele de soluționare a contestației apreciază că în mod eronat a fost reținută diferența suplimentară în sumă de lei, susținerile petentei apărând întemeiate pentru acest capăt de cerere .

b) Referitor la accesoriile aferente contribuției la asigurările sociale de sănătate datorată de angajator

Speța supusă soluționării este dacă acestea sunt legal datorate în condițiile în care stabilirea de accesorii reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat conform principiului de drept "accessorium sequitur principale" .

În consecință, întrucât potrivit considerentelor prezentate anterior s-a reținut că petenta nu datorează debitul suplimentar în sumă de ... lei Ron, reprezentând contribuție la asigurările sociale de sănătate datorată de angajator, pe cale de consecință se reține că aceasta nu datorează nici accesoriile în sumă de ... lei aferente debitului care le-a generat, urmând ca, contestația să fie admisă și la acest capăt de cerere.

În punctul de vedere exprimat de Serviciul Juridic din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Vâlcea, prin adresa nr... /...10.2007 opiniază în același sens .

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.205 alin.(1) art.209 alin.(1) lit. a) și art.216 alin.(1) din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală republicată la data de 31.07.2007 se :

DECIDE :

Art.1 Respingerea contestației formulate de **OBȘTEA** ca neântemeiată pentru suma de ... lei RON lei, reprezentând:... impozit pe profit,... lei accesorii aferente impozitului pe profit, ... lei TVA, ... lei impozit pe alte venituri, ... lei accesorii aferente impozitului pe alte venituri, ... lei impozit pe veniturile din salarii, ... lei accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii, ... contribuție la asigurările sociale de sănătate datorată de angajați și... lei accesorii aferente contribuție la asigurările sociale de sănătate datorată de angajați .

Art.2 Admiterea in parte a contestației formulate de **OBȘTEA FRAȚILOR TĂRAȘTI** ca întemeiată pentru suma de ... lei Ron, reprezentând : ... lei TVA, ... lei Ron contribuție la asigurările sociale de sănătate datorată de angajator și ... lei accesorii aferente contribuție la asigurările sociale de sănătate datorată de angajator .

Decizia este definitivă pe linie administrativă și poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul Vâlcea .