



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

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



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , București, CP 050741
Tel : + 021 319 97 54
Fax : + 021 336 85 48
Email:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR. 117 /24.04.2015
privind soluționarea contestației formulate de
SC .X. SRL - societate în insolvență
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.922056/30.12.2014

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, prin adresa nr..X./23.12.2014, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.922056/30.12.2014, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SRL - în insolvență**, cu domiciliul fiscal în .X., înregistrată la ORC sub nr..X./X./1994, prin administrator special .X., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-MC .X./23.10.2014, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./23.10.2014.

SC .X. SRL- în insolvență, contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-MC .X./27.10.2014 pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- (- .X. lei) impozit pe profit;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente;
- .X. lei taxă pe valoarea adăugată;

- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei CAS Angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CAS angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CAS angajator;
- .X. lei CAS angajat;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CAS angajat;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CAS angajat;
- .X. lei contribuție de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale ;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale ;
- .X. lei contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
- .X. lei contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj angajat;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj angajat ;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajat;
- .X. lei fond de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente fondului de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- .X. lei penalități de întârziere aferente fondului de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- .X. lei CASS angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CASS angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CASS angajator;
- .X. lei CASS angajat;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CASS angajat;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CASS angajat;
- .X. lei contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice.

De asemenea, societatea contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./21.10.2014.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-MC .X./23.10.2014 și a Dispoziției nr..X./21.10.2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, respectiv **31.10.2014** conform mențiunii olografe a reprezentantului societății înscrisă pe adresa nr..X./23.10.2014 de înaintarea a actelor administrativ fiscale, anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la data de **12.11.2014**, fiind înregistrată sub nr..X., astfel cum rezultă din ștampila Serviciului Registratură din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) si art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generala de Solutionare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. SRL.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.10.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./23.10.2014, societatea susține următoarele:

A. PROCEDURĂ

1. Cu privire la nulitatea actelor administrativ fiscale atrasă, în opinia societății de nerespectarea art.104 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, contestatara invoca următoarele argumente:

Potrivit prevederilor art.104 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspecției fiscale nu poate fi mai mare de 6 luni, termenul fiind imperativ având în vedere dispozițiile legale, respectiv formularea legiuitorului care prevede ca „termenul nu poate fi mai mare de 6 luni”. Confirmarea acestui fapt este prevăzută la art.104 alin.(3) din același act normativ care prevede că durata suspendării nu intră în calculul termenului. Pe cale de consecință, termenul este stabilit în favoarea contribuabilului, sancțiunea depășirii termenului fiind nulitatea inspecției fiscale.

În același sens se prevede și în doctrină, concluzia fiind în sensul celor prezentate mai sus. Astfel, în lucrarea „Inspecția Fiscală” aparținând autoarei Ioana Măria Costea, cadru didactic universitar, editura C.H.Beck, București 2011, la pag.79, cu privire la sancțiunea atrasă de depășirea termenului în care trebuie

efectuată inspecția fiscală, se precizează „Nulitatea în cauză este o nulitate absolută, fiind o obligație pozitivă a organului fiscal de a respecta termenul maxim impus de lege”.

Contestatară susține că inspecția fiscală a început la data de 16.05.2012 și a fost finalizată la data de 23.10.2014, iar pe parcursul inspecției fiscale nu a intervenit nicio suspendare astfel că, inspecția fiscală a durat peste 29 luni, depășirea termenului legal imperativ fiind depășit cu aproximativ 450 %.

De asemenea, contestatară arată că prin depășirea termenului legal i-au fost vătămăte interesele legitime concretizate în :

- calcularea de accesorii pe o perioadă mult peste cea permisă de lege;
 - perturbarea activității în mod excesiv ca durată în timp;
- emiterea actelor atacate cu depășirea limitelor termenelor rezonabile în care, potrivit reglementărilor CEDO, trebuie efectuată o procedură.

Susține că nu poate fi acceptată interpretarea potrivit căreia termenul de 6 luni este de recomandare, concluzia fiind motivată inclusiv prin prisma prevederilor Codului de procedura civilă.

Cu privire la acest termen al duratei inspecției fiscale societatea invocă prevederile art.68 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale Codului de procedura civilă.

Din punct de vedere procedural, termenul de procedură, ca definiție generală este intervalul de timp înăuntrul căruia trebuie îndeplinite anumite acte de procedură sau dimpotrivă, este interzisă îndeplinirea unor acte de procedură. Sediul materiei este reglementat prin dispozițiile art.180-186 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Termenele sunt legale, judecătorești sau convenționale, indiferent de natura acestora. Termenele legale sunt acelea pe care legea le stabilește în mod expres, acestea fiind în principiu fixe astfel că, nu pot fi scurtate sau prelungite de judecător sau de către părți (de exemplu, termenul de 5 zile pentru înmânarea citației). În mod excepțional, legea permite prelungirea sau scurtarea unor termene legale. Termenele judecătorești sunt acelea pe care le fixează instanța în cursul soluționării proceselor, pentru înfățișarea părților, pentru audierea martorilor, pentru administrarea celorlalte probe - înscrisuri, expertize, etc.. Termenele convenționale sunt acelea care pot fi fixate de către părți, în cursul judecării litigiilor, fără a fi necesară încuviințarea instanței de judecată. În concluzie, termenul referitor la durata controlului este un termen legal.

În funcție de caracterul lor, termenele procedurale sunt imperative (peremptorii), respectiv prohibitive (dilatatorii), primele fiind acelea în interiorul cărora trebuie îndeplinit un anumit act de procedură (de exemplu, termenele înăuntrul cărora trebuie exercitată o anumită cale de atac - apel, recurs etc.), iar cele prohibitive sunt acelea în interiorul cărora legea interzice efectuarea oricărui act de procedură. În concluzie, termenul referitor la durata controlului este imperativ.

Un alt criteriu de clasificare al termenelor este legat de sancțiunea aplicabilă în cazul nerespectării lor, în acest caz fiind vorba de termene absolute și termene relative. Termenele absolute, în caz de nerespectare, afectează în cele din urmă validitatea actelor de procedură, în timp ce în cazul nerespectării termenelor relative, chiar dacă aceasta nu atrage în mod necesar o invalidare a actelor de procedură, poate determina impunerea unor sancțiuni disciplinare sau pecuniare pentru cei vinovați (termenul de pronunțare, termenul de redactare etc.).

Sunt absolute termenele care au caracter de obligativitate atât pentru părți, cât și pentru instanță (de exemplu, termenul de recurs, de perimare etc., atrăgând, în caz de nerespectare, sancțiunea decăderii sau nulității, iar termenele relative cele care, în cazul nerespectării lor, nu atrag sancțiuni procesuale (de exemplu, termenul de 7 zile pentru redactarea hotărârii, de depunere a raportului de expertiză etc.). În concluzie, societatea susține că termenul în discuție nu poate fi încadrat nici ca termen absolut și nici ca termen relativ.

În raport cu durata lor, termenele pot fi pe ore, pe zile, pe săptămâni, pe luni și pe ani, această clasificare fiind prezentă și în textul art.181 din Codul de procedură civilă, dar există situații particulare în care legea nu determină în mod concret un anumit tip de termen (oră, zi etc.), ci un moment până la care se poate realiza actul de procedură (de exemplu, cazul contestației la executare care se poate face până la ultimul act de executare) ori, prevederi care indică faptul că actul trebuie îndeplinit „neîntârziat” sau „de îndată” ori „de urgență”. În concluzie, societatea susține că intrucât Codul de procedura fiscala reglementează termenul referitor la durata controlului ca termen maxim, înseamna ca acest termen devine termen absolut.

În cazul nerespectării unui termen absolut este afectată în cele din urmă validitatea actelor de procedură, iar în cazul nerespectării termenelor relative, chiar dacă nu atrag în mod necesar o invalidare a actelor de procedură, pot determina impunerea unor sancțiuni disciplinare sau pecuniare pentru cei vinovați (termene de pronunțare, termene de redactare etc). Nerespectarea termenelor procedurale poate conduce la diferite sancțiuni, cum sunt: nulitatea actului de procedură, decăderea din termenul prevăzut pentru îndeplinire actului, perimarea cererii adresată instanței, prescripția dreptului de a obține executarea silită, sancțiuni pecuniare, sancțiuni disciplinare, obligația de refacere sau completare a actului îndeplinit fără îndeplinirea formelor legale și obligația de despăgubire a părții vătămate prin încălcarea formelor procedurale.

În concluzie, contestatara susține că nerespectarea termenului privind durata controlului poate conduce, atât la nulitatea actului de procedură, respectiv la refacerea sau completarea actului îndeplinit fără îndeplinirea formelor legale, cât și la despăgubirea părții vătămate. Pe acest temei anularea unor accesorii calculate pentru perioada care depășește durata maximă a controlului este absolut justificată indiferent de caracterul nulității, respectiv al termenului. În același sens s-a pronunțat și MFP, prin ANAF, care a emis Decizia din data de 21.09.2009 de soluționare a contestațiilor urmare căreia au fost admise la contestație și anulate accesorii care au fost calculate în condițiile depășirii cu 2 ani a duratei controlului. Concluzia finală a contestatarii privind durata inspecției fiscale este că termenul

legal, imperativ si absolut se justifica si prin prisma art.174 din noul Cod de Procedura Civila conform căruia exista o nulitate absolută - atunci când cerința nerespectată este instituită printr-o normă care ocrotește un interes public (art.174 alin.2), respectiv exista o nulitate relativă - atunci când cerința nerespectată este instituită printr-o normă care ocrotește un interes privat (art.174 alin. 3). Intrucât norma in cauza (OG nr.92/2003) ocrotește un interes public, valabil la nivelul tuturor contribuabililor, rezulta si din aceasta perspectiva ca avem de-a face cu un termen absolut si o nulitate absoluta.

2. Cu privire la neregularități ale actelor administrativ fiscale atacate -termen de verificare, societatea susține următoarele: Nu au fost respectate prevederile art.109 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.106.1 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal întrucât decizia de impunere a fost emisă anterior raportului de inspecție fiscală, purtând data de 23.10.2014, fiind listată la ora 01:30:10. Decizia privind nemodificarea bazei de impunere are aceeași dată, la momentul întocmirii deciziei, raportul de inspecție fiscală nu exista, fiind listat ulterior, la ora 01:35:10 în condițiile în care, potrivit legii, trebuia semnat de organele de inspecție fiscală, verificat și avizat de șeful de serviciu, semnarea și avizarea presupunând, în mod obligatoriu, existența actului pe suport de hârtie.

Contestatară susține că diferența de timp dintre listarea actelor și cea de înregistrare - în aceeași zi, confirmă imposibilitatea îndeplinirii cerinței legale de verificare, fiind peste capacitatea biologică a unei persoane să lectureze 332 pagini, fără anexe, în câteva ore.

Astfel, interesele legale ale societății au fost grav vătămate prin emiterea unui act administrativ fiscal cu nerespectarea procedurii legale, procedura fiind contrară practicii și modului de lucru a ANAF, întrucât aceasta instituție emană acte în ordine firească.

3. Cu privire la avizele de inspecție fiscală, societatea susține că:

Este nefirească, din punct de vedere procedural, modalitatea de avizare a începerii inspecției fiscale prin emiterea a unui număr de 3 avize de inspecție fiscală cu conținut doar parțial diferit.

Potrivit reglementărilor fiscale pentru o inspecție fiscală se emite un aviz de începere a acesteia.

Întrucât inspecția fiscală a demarat la data de 16.05.2012, societatea susține că doar Avizul nr.F-MC .X. este legal, toate celelalte fiind emise cu încălcarea legii întrucât au intervenit in timpul derulării inspecției fiscale și au produs consecințe prin extinderea perioadei și a obiectului inspecției fiscale.

În concluzie, societatea afirmă că drepturile contribuabililor nu ar beneficia de nicio protecție din partea legii, iar norma legala ar fi lipsita de orice eficienta juridica ori, legea trebuie interpretata in sensul in care sa producă efecte. Legea este aceeași pentru toti si trebuie respectata atât de contribuabili, cat si de organul

fiscal, cu consecința anularii actelor încheiate cu încălcarea respectiv nerespectarea legii.

4. Referitor la prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale pe anul 2006, se aduc următoarele argumente:

În baza considerentelor teoretice privind momentul nașterii „creanței fiscale” și a „obligației fiscale”, termenul de plată al creanțelor/obligațiilor fiscale, termenul de prescripție pentru executarea silită a creanțelor fiscale, titlurile de creanță și invocarea prevederilor art.23 și 98 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, societatea susține că inspecția fiscală a început la data de 16.05.2012, iar pe perioada cuprinsă între 2006 și data începerii inspecției fiscale nu au existat cazuri de întrerupere și/sau suspendare a cursului prescripției.

În mod corect, organele de inspecție fiscală au constatat că prevederea legală aplicabilă este art.91 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, care precizează faptul că termenul de prescripție începe să curgă de la 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, însă, analizând prevederile art.23 reiese că se pune problema momentului nașterii creanței fiscale, care coincide cu momentul constituirii bazei de impunere. Astfel, contestatară susține că nu declararea este factorul determinant pentru calcularea termenului de prescripție, ci data nașterii creanței întrucât creanțele se nasc pe parcursul întregului an și nu numai la finele acestuia.

Deci, rezulta că termenul de prescripție începe să curgă de la 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a constituit baza de impunere pentru diferențele constatate de organele de inspecție fiscală.

Astfel, în cazul impozitului pe profit, baza de impunere se constituie la data efectuării operațiunii economice și având în vedere că inspecția fiscală a început la data de 16.05.2012 și nu existau cazuri de suspendare și/sau întrerupere a cursului prescripției, în conformitate cu prevederile legale, dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili diferențe de impozit pe profit pentru anul 2006 era prescris având în vedere că baza de impunere pentru anul 2006 s-a constituit în anul 2006, iar data de la care începe să curgă termenul de prescripție pentru respectivele baze de impunere este data de 1 ianuarie 2007.

Mai mult, art.85 din Codul de procedură fiscală prevede că impozitele, taxele și contribuțiile se stabilesc și prin declarație fiscală, ceea ce societatea a și realizat în anul 2006.

Societatea susține că a depus trimestrial în anul 2006, pentru plata impozitului pe profit, declarația 100 care atestă faptul că în anul 2006 s-au constituit bazele de impunere pentru impozitul pe profit.

Mai mult, dacă s-ar avea în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, potrivit cărora obligația constituirii și declarării bazei de impunere a impozitului pe profit aferent anului 2006 intervine în anul 2007, obligațiile fiscale privind impozitul pe profit ar fi trebuit calculate începând cu anul 2007, iar pentru anul 2006 nu s-ar mai stabili obligații fiscale accesorii.

5. Cu privire la calcularea accesoriilor, se invoca urmatoarele:

Accesoriile calculate reprezintă, din punct de vedere legal, o sancțiune pentru neplata la termen a obligațiilor fiscale însă, culpa pe perioada depășirii duratei legale a inspecției fiscale, respectiv peste 2 ani, aparține în totalitate organului fiscal.

Societatea susține că în situația în care organele de inspecție fiscală ar fi respectat dispozițiile legale privind durata inspecției fiscale și implicit reglementările privind prescripția, exista posibilitatea ca suma ce ar fi rezultat să poată fi constituită garanție, soarta acesteia depinzând de modul de soluționare a demersurilor judiciare, care până în prezent puteau fi finalizate or, obligațiile fiscale stabilite în sarcina societății au determinat intrarea în procedura insolvenței.

Contestatară susține că sumele reprezentând accesorii suplimentare calculate ca urmare a depășirii duratei maxime a controlului se ridică la:

- .X. lei, conform anexei E, calculate pe perioada 2008-2011 pe baza modului de calcul al organelor de inspecție fiscale pentru debitele stabilite suplimentar – la brutul stabilit de inspecția fiscală pe perioada 10.09.2014 – 16.11.2012;
- .X. lei, conform anexei E, sume calculate pentru perioada 2008-2011 pe baza unui mod de calcul corectat de către societate, pentru debitele ce s-ar fi stabilit suplimentar de inspecția fiscală în ipoteza în care indemnizațiile de detașare ar fi impozabile (ipoteza cu care nu este de acord), la netul stabilit de societate pe 10.09.2014-16.11.2012;
- .X. lei, conform anexei E, sume calculate pentru perioada februarie – decembrie 2011 pe baza modului de calcul corectat de societate pentru debitele care s-ar fi stabilit suplimentar de inspecția fiscală pentru această perioadă în ipoteza în care indemnizațiile de detașare ar fi impozabile (ipoteza cu care societatea nu este de acord), la netul stabilit de societate pe perioada 10.09.2014-16.11.2012.

De asemenea, se arată că variantele de calcul a accesoriilor suplimentare stabilite nelegal, peste durata maximă a controlului, sunt în același sens cu punctul de vedere al MFP – Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale, exprimat la pct. III. Tratatul fiscal al răspunsului MFP – Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale (solicitată cu adresele .X./2014 și .X./2014, adresa de răspuns ANAF fiind cu nr. .X./15.07.2014) cu privire la aplicabilitatea prevederilor Codului fiscal referitoare la introducerea în contribuțiile sociale ca bază de calcul a indemnizațiilor de detașare începând cu februarie 2011.

Conform cu poziția exprimată în contestație la subcapitolul Analizarea documentului intitulat ANAF - Problematika fiscală în sensul că „aceste indemnizații de detașare nu reprezintă o plată pentru munca prestată, astfel încât nici această ultimă variantă de calcul societatea nu o susține nici în privința accesoriilor suplimentare (aferele depășirii duratei controlului). Societatea arată că a elaborat aceste variante de calcul în ipoteza acceptării, la soluționarea contestației, a oricăreia din variantele de mai sus, deși poziția sa, în principal, se referă la anularea atât a contribuțiilor sociale suplimentare - astfel cum au fost stabilite de organele fiscale pentru 2008-2011, cât și a accesoriilor aferente, în

totalitate, si numai in secundar la anulara contribuțiilor sociale suplimentare pentru 2008- ian.2011, cât si a accesoriilor aferente care depășesc durata legala a controlului” se arată că exista deja practica in acest sens, legata de accesoriile suplimentare datorate depășirii duratei controlului, respectiv Decizia din data de 21.09.2009 emisa de ANAF.

B. IMPOZIT PE PROFIT

1. Cu privire la cheltuielile cu serviciile facturate de SC .X. SRL către SC .X. SRL în sumă de totală de .X. lei (.X. + .X. + .X. + .X.), pe perioada 2008 – 2010, societatea susține că poate dovedi realitatea serviciilor prestate prin următoarele argumente/documente:

- contractul de prestări servicii încheiat între SC .X. SRL si prestatorul SC .X. SRL care a fost pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală în timpul inspecției fiscale;

- facturi întocmite corect de SC .X. SRL;

- construcția exista fizic și este utilizată de societate in activitatea sa economica;

-lucrările efectuate de SC .X. SRL au fost continuate ulterior de alt prestator de servicii fapt ce atestă in mod evident existenta lucrărilor efectuate in prealabil de SC .X. SRL;

- procesul-verbal de recepție al lucrărilor pentru intreaga valoare a construcției, document ce a fost pus la dispoziția organelor de inspecție fiscal in timpul verificărilor.

De asemenea, societatea susține că prevederile legale invocate de organele de inspecție fiscală sunt incorecte intrucat fac trimitere la nedeductibilitatea cheltuielilor cu servicii de management, consultanta, asistenta, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora in scopul desfășurării activității proprii si pentru care nu sunt încheiate contracte. Or, societatea nu a beneficiat de astfel de servicii menționate in temeiul legal invocat ci, a efectuat o investiție, pentru care a stabilit drept cheltuiala deductibila, cheltuiala cu amortizarea.

Cheltuiala cu amortizarea este reglementata de art.24 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar construcția este un mijloc fix, fapt confirmat si de reevaluarea aferenta anului 2009, conform Raportului de evaluare prezentat in timpul inspecției fiscale.

Ca urmare, suma de .X. lei reprezentând cheltuiala cu amortizarea este deductibilă fiscal.

2. Referitor la serviciile de intermediere facturate de SC .X. SRL București în sumă de .X. lei, pe anul 2006, societatea susține că factura a fost emisa in baza Contractului de intermediere nr..X./15.02.2006 încheiat între SC .X. SRL in calitate de intermediar si SC .X. SRL in calitate de beneficiar.

De asemenea, contestatara arată că poate justifica prestarea efectivă a serviciilor in scopul realizării de venituri impozabile, intrucat s-a aprovizionat in

cursul perioadei martie-decembrie 2006 de la furnizorul .X. din .X. - ca urmare a intermedierei efectuate de către SC .X. SRL. Astfel, furnizorul din .X. a acceptat continuarea relației comerciale cu SC .X. SRL datorita intervenției acestui intermediar și dovedește aprovizionările efectuate cu documentele prezentate in ANEXA G la contestație.

Totodată, invocă prevederile pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și susține că îndeplinește cerințele legale conform materialelor corespunzătoare care atesta prestarea serviciilor respective.

Susține și faptul că tipul de operațiune supus verificării nu este de prestări servicii - pentru care trebuie prezentate documente justificative aferente specifice ci unul de comisionare, că nu este un contract de mijloace ci de rezultat - operațiune care se dovedește prin atingerea rezultatului, precum și faptul că legea fiscală română, inclusiv Normele metodologice, nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de proba admisibile pentru a dovedi faptul ca serviciile au fost efectiv prestate.

3. În ceea ce privește cheltuielile cu valoarea rămasă a mijloacelor fixe scoase din funcțiune în sumă de .X. lei (.X. + .X. + .X.), pe perioada 2007 – 2009, societatea invocă prevederile art.24 alin.(15) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale punctul 71⁶ din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal prin care este statuat principiul general conform căruia, cheltuielile înregistrate ca urmare a casării unui mijloc fix cu valoarea fiscală incomplet amortizată sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, deci sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

Condiția de la alin.2 al punctului 71⁶ din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv faptul ca dezmembrarea și valorificarea partilor componentelor rezultate, prin vânzare sau prin folosirea în activitatea curentă a contribuabilului nu poate anula acest principiu, mai ales în cazurile în care nu rezulta nicio parte componentă valorificabilă din dezmembrare.

De asemenea, contestatara susține că organele de inspecție fiscală nu au constatări proprii despre eventualele componente rezultate, motiv pentru care se impune admiterea contestației.

4. Referitor la cheltuielile de deplasare și cazarea în .X. a angajatului .X., în sumă de .X. lei (.X. + .X. + .X. + .X.), pe perioada 2008 – 2011, contestatara susține că Ordinul de deplasare este documentul esențial pentru recunoașterea la deducere a cheltuielilor de deplasare care este utilizat pentru decontarea cheltuielilor conform Normelor specifice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, aprobate prin OMEF nr..X./2008 privind documentele financiar-contabile.

De asemenea, invocă pct.16 din Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, aprobate prin același ordin și arată că

formularele financiar-contabile pot fi adaptate in funcție de specificul si necesitățile fiecărei persoane insarcinate cu tinerea contabilității, cu condiția respectării conținutului de informații si a normelor de intocmire si utilizare a acestora. In aceste condiții, formularele adaptate in raport cu cerințele din .X. răspund si cerințelor din .X..

Societatea susține că pe langa ordinele de deplasare, deductibilitatea cheltuielilor aferente deplasării poate fi justificata fiscal si prin coroborare cu alte documente si anume toate documentele privind funcționarea sediului permanent din .X. - intrucat oricare din aceste documente indica si prezenta persoanei fizice .X. la sediul permanent, in calitate de conducător al activității de acolo.

In concluzie, susține că potrivit prevederilor pct.16 din Normele metodologice de intocmire si utilizare a documentelor financiar-contabile (OMEF nr..X./2008), formularele de decont prezentate, precum si toate documentele de funcționare a sediului permanent din .X., precum si baremurilor de hrana si cazare acceptate conform H.G. nr.518/1995 demonstrează realitatea deplasărilor in interesul serviciului si deductibilitatea acestor cheltuieli de deplasare.

Din calculele anexate societatea apreciază că sumele deductibile la calculul impozitului pe profit sunt in cuantum de .X. lei și depune in ANEXA F la contestație un tabel centralizator care dovedește deductibilitatea cheltuielilor efectuate cu deplasarea persoanei fizice .X. în .X., pe perioada 2008 - 2011.

Prin Completările la contestație depuse la DGAMC sub nr..X./28.11.2014 și sub nr..X./08.12.2014, societatea susține că:

În Decizia de impunere (la pag. 3-4) se menționeaza că "în perioada iulie 2008 -decembrie 2011, .X. a înregistrat în debitul contului 625.50 "Cheltuieli cu deplasarea, detașări și transferuri " suma de (...) reprezentând cheltuieli cu deplasarea și cazarea acordate salariatului .X. pentru deplasările în .X.. SC .X. SRL nu a prezentat acte și documente justificative de natură să dovedească efectuarea cheltuielilor, în scopul deplasării în .X., în interesul realizării sarcinilor de serviciu (documente din care să rezulte achiziția de combustibil, cazarea, etc). Astfel, echipa de inspecție fiscală a stabilit că suma de (...) va fi tratată ca și cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil/pierderii fiscale atât la nivelul sediului permanent din .X. cât și la nivelul societății", iar în raportul de inspecție fiscală (pag. 35) se arată că „În vederea justificării acestor cheltuieli, societatea a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală ordinele de deplasare întocmite pe numele domnului .X., iar anexat la acestea deconturile întocmite conform legislației specifice statului german, fără însă a atașa alte acte și documente justificative de natură să dovedească deplasarea efectivă în .X. în interesul realizării sarcinilor de serviciu (documente din care să rezulte achiziția de combustibil, cazarea, etc.). Facem mențiunea că această cheltuială a fost considerată de către SC .X. SRL ca fiind deductibilă din punct de vedere fiscal la stabilirea profitului impozabil aferent sediului permanent din .X.."

Societatea susține că au fost puse la dispoziția inspecției fiscale toate documentele justificative ale cheltuielilor efectuate de persoana fizică .X. la sediul

permanent din .X., iar organul fiscal din .X. cu ocazia controlului efectuat la sediul permanent a constatat caracterul deductibil al acestor cheltuieli.

Considera că o astfel de conduită constituie o discriminare nepermisă în dreptul European care se manifestă printr-o restricție manifestă a libertății de stabilire prevăzută la art.49 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (ex art.43 TCE) conform cărora sunt "interzise restricțiile privind libertatea de stabilire a resortisanților unui stat membru pe teritoriul altui stat membru. Această interdicție vizează și restricțiile privind înființarea de agenții, sucursale sau filiale de către resortisanții unui stat membru stabiliți pe teritoriu unui alt stat".

De asemenea, susține că potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene "deși impozitarea directă este în competența Statelor Membre, acestea trebuie să o exercite în conformitate cu dreptul European", astfel, statele membre nu pot aduce atingere, prin dispozițiile fiscale interne, libertăților consacrate la nivelul Tratatului privind Funcționarea Uniunii Europene.

Ca urmare, consideră că prin nerecunoașterea caracterului deductibil al cheltuielilor efectuate de persoana fizică .X. societatea a fost restricționată în exercitarea libertății la stabilire - prin intermediul sediului permanent din .X..

Astfel, organele fiscale din .X. au considerat deductibile aceste cheltuieli care au condus la obținerea de venituri impozabile atât în .X. cât și în .X., aspect necontestat de organele de inspecție fiscală, aceste cheltuieli fiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Invocă în susținere soluția pronunțată de CEE în cauza C-250/95 Futura Participations SA and Singer V. Administration des contributions¹ în care se precizează că "statele membre pot solicita pentru acordarea posibilității de a reporta pierderile anterioare ale sediilor permanente ale nerezidenților existența unei legături economice cu venitul obținut în acest stat, conform principiului fiscal al teritorialității. Totuși, statul membru în care este situat sediul permanent nu poate solicita, fără a restricționa disproporționat libertatea de stabilire, ca nerezidenții să țină evidențe contabile separate pentru activitatea sediului permanent din acest stat, evidențe care să fie în conformitate cu regulile fiscale și contabile aplicabile în statul sediului permanent, în plus față de evidențele contabile din statul de rezidență" și arată că deși, această interpretare se referă la situația din statul sediului permanent, principiul instituit este aplicabil și în situația în care statul de rezidență - .X. - restricționează libertatea de stabilire prin impunerea, pentru deductibilitatea cheltuielilor, a unui regim mult mai împovăraător decât dacă activitatea s-ar fi desfășurat numai în .X., regim tradus prin obligația societății de a ține evidența în conformitate cu regulile a două state (legislația fiscală din .X. conform căreia aceste cheltuieli sunt deductibile și legislația fiscală din .X., unde conform abordării organelor fiscale aceleași cheltuieli sunt nedeductibile deși s-a demonstrat legătura economică care a condus la obținerea de venituri impozabile).

5. În ceea ce privește diminuarea creditului fiscal pentru impozitul plătit în statul sediului permanent, societatea susține că prin considerarea drept deductibile a cheltuielilor cu contribuțiile sociale și nedeductibile a cheltuielilor cu

deplasarea persoanei fizice .X., doar prin perspectiva Codului fiscal, organele de inspecție fiscală au anihilat posibilitatea de a beneficia de creditul fiscal pentru impozitul plătit în .X. pentru aceleași venituri și aceleași cheltuieli.

Prin această abordare consideră că societatea este plasată într-o situație discriminatorie comparativ cu situația unei societăți care nu și-a exercitat libertatea de stabilire printr-un sediu permanent într-un alt Stat Membru al Uniunii Europene. Astfel, dacă SC .X. SRL ar fi desfășurat activitatea doar în .X. nu s-ar fi aflat în situația de a suporta definitiv, fără a putea solicita credit fiscal, impozitul plătit în .X.. Curtea de Justiție a Uniunii Europene a constatat caracterul discriminatoriu al unei astfel de legislații naționale în cauza AMID care, deși vizează pierderea fiscală, totuși așa cum se arată în doctrina 2, speța AMID este aplicabilă și în sistemele bazate pe credit fiscal când nu se poate reporta în viitor sau recupera (restitui) creditul fiscal suplimentar rezultat din diminuarea venitului global (mondial) cu pierderea domestică (națională).

În concluzie, consideră că organele de inspecție fiscală în mod nelegal au procedat la diminuarea creditului fiscal reprezentând impozitul plătit în .X. pentru activitatea sediului permanent astfel încât, în subsidiar, în măsura în care nu se va proceda la admiterea contestației cu privire la contribuțiile sociale, solicită acordarea creditului fiscal pentru impozitul plătit în .X..

6. În ceea ce privește cheltuielile cu provizioanele constituite pentru deprecierea altor imobilizări corporale, în sumă de .X. lei, pe anul 2011, contestatara susține că în realitate societatea a înregistrat ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale ca urmare a unui incendiu care a afectat un imobil asigurat. Cheltuiala cu ajustarea de depreciere a fost înregistrată în aceeași perioadă fiscală și cu aceeași sumă, cu despăgubirile primite de la societatea de asigurări, despăgubiri înregistrate ca venituri. În acest mod rezultatul fiscal nu a fost influențat în niciun fel.

În exercițiul următor când imobilul a fost refăcut, pe măsura înregistrării unor cheltuieli de refacere, au fost reluate ajustările pe venituri astfel că, nici în această perioadă nu a fost influențat rezultatul fiscal.

Ca urmare, contestatara arată că suma de .X. lei trebuia considerată cheltuiala deductibilă la determinarea profitului impozabil pentru anul 2011 și atașează, în ANEXA G documente justificative cu privire la veniturile impozabile reprezentând despăgubirea primită de la asigurător, cât și notele contabile aferente stornării provizionului constituit.

7. Referitor la cheltuielile cu minusuri la inventariere în sumă de .X. lei (.X. + .X. + .X. + .X. + .X.), pe perioada 2006 – 2010, contestatara susține că în perioada 2006 - 2010 a înregistrat minusuri la inventar care nu se încadrează în totalitate în coeficientul de 0,25% aferent perioadei de depozitare prevăzut de legislația în vigoare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit în mod eronat nivelul perisabilităților deductibile din totalul lipsurilor constatate la inventariere.

Societatea susține că a considerat ca fiind deductibile perisabilități stabilite prin calcul unui procent de 0,4%, (0,25%+0,15%) ținând cont de faptul că transportul mărfurilor către clienți a fost în sarcina acesteia și atunci când au fost constatate minusuri de cântar la clienți s-a întocmit un proces verbal, iar societatea a emis o factură de storno aferentă diferenței de cantitate. Scriptic, societatea s-a încărcat în gestiune cu acea cantitate, dar care în realitate nu exista, și din acest motiv s-a considerat că poate fi luat în calcul procentul aferent transportului.

Organele de inspecție fiscală au aplicat un procent de 0,25% la nivelul stocului cantitativ constatat la inventar și doar la acele sortimente a căror denumire era identică cu cea asupra căreia a fost constatată lipsa la inventariere, în condițiile în care art.7 din Normele privind limitele admisibile de perisabilități în procesul de comercializare care prevăd că "limitele maxime de perisabilitate admise la depozitare și desfacere se stabilesc la nivelul întregii activități a persoanei juridice plătitoare de impozit pe profit, prin aplicarea coeficientului stabilit pentru grupa de mărfuri la prețul de înregistrare al mărfurilor intrate sau la prețul de livrare pentru mărfurile vândute în perioada cuprinsă între două inventare", de unde rezultă că procentul de 0,25% trebuie aplicat la "mărfurile intrate sau la mărfurile vândute" și nu la stocul de mărfuri constatat la inventariere. Spre exemplificare societatea a anexat modul de calcul al cantităților admise ca lipsuri la inventariere, determinate aplicând doar procentul de 0,25% aferent intrărilor de marfa în perioada 2006-2010 și cantitățile constatate lipsa la inventariere.

Datorită faptului că exista riscul confuziei denumirii mărfurilor în cadrul aceluiași sortiment (GRUPA DE MĂRFURI- a se observa denumirea de CPL= carne porc lucru) administratorii societății au emis și decizii în acest sens, pe care le atașează.

Totodată, contestatara precizează că organele de inspecție fiscală au interpretat eronat că aplicarea procentului admisibil de perisabilități ar trebui aplicat numai unui lot dintr-o categorie de mărfuri, lot din care se mai găsește marfă în stoc la inventariere, când este cert că mărfurile, în special cele degradabile, nu se cumpără pentru a fi păstrate în stoc până la inventariere, ci pentru a fi vândute. Tocmai de aceea normele fac precizarea că este vorba despre "aplicarea" la "mărfurile intrate sau vândute" și invocă prevederile art.8 din Normele privind limitele admisibile de perisabilități în procesul de comercializare care precizează că "aceleași limite maxime de perisabilitate se acordă și pentru mărfurile din stoc".

Ca urmare, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de prevederile art.7, respectiv art.9 din Hotărârea pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare și consideră că a dedus în mod legal și corect suma de .X. reprezentând diferența dintre suma de .X. stabilită de organele de inspecție fiscală și suma de .X. lei reprezentând minusuri la inventar peste limite admise și depune, în ANEXA F, calculele aferente lipsurilor constatate cu ocazia inventarierii, prin aplicarea procentului de 0,25% aferent intrărilor de marfa (pe grupe) dintre două inventare,

precum și un exemplu din modul prin care organele de inspecție fiscală au determinat cantitățile admise ca lipsa la inventariere.

C. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată dedusă la achiziționarea unui mijloc fix (masina de tamblat) în sumă de .X. lei, pe anul 2009, societatea susține că nu a calculat și înregistrat în evidența contabilă amortismentul aferent acestui mijloc fix, iar în raportul de inspecție fiscală nu se precizează și faptul că mijlocul fix este în conservare și atașează documente justificative în ANEXA G la contestație.

Societatea susține că pentru achiziția unui mijloc fix, specific domeniului de procesare a carnii, care va fi utilizat în viitor în scopul desfășurării de activități economice taxabile (și anume, procesarea și vânzarea ulterioară a cărnii), poate să deducă taxa pe valoarea adăugată întrucât, din perspectiva TVA, este importantă intenția de a desfășura în viitor operațiuni economice, conform art.145 din Codul Fiscal, a Normelor Metodologice aferente și jurisprudenței europene constante.

Ca urmare, arată că nu este relevantă constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia SC .X. SRL nu a putut justifica faptul că mijlocul fix achiziționat, respectiv mașina de injectat în procesarea carnii a fost utilizat în scopul operațiunilor sale taxabile, întrucât societatea va utiliza mijlocul fix în viitor astfel că, are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă minusurilor constatate la inventariere în sumă de .X. lei, pe perioada 2006 – 2010, contestația prezintă aceleași argumente cu cele de la capitolul Impozit pe profit și anexează aceleași documente în susținere, considerând că a dedus în mod legal și corect suma de .X. lei, reprezentând diferența dintre suma de .X. lei stabilită la control și suma de .X. lei reprezentând minusuri la inventar peste limite admise de unde reiese că nu are obligația colectării TVA în suma de .X. lei ci în sumă de .X. lei (pe perioada 2007-2010) conform anexei F la contestație.

Astfel, contestația susține că nu datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesoriile aferente.

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată dedusă anticipat în sumă de .X. lei în anul 2008 și în sumă de .X. lei în anul 2010, contestația susține că organele de inspecție fiscală au constatat că și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă facturilor fiscale emise de către terțe persoane juridice, anticipat momentului în care TVA devine exigibilă, în baza:

- facturii proforma nr. .X./29.10.2008 emisa de SC .X. SRL -TVA în sumă de .X. lei;

- facturii nr. .X. emisa de SC .X. SRL în luna iunie 2010 -TVA în sumă de .X. lei.

Cu privire la deducerea taxei pe valoarea adăugată în baza unei facturi proforma, societatea susține că în conformitate cu definiția prevăzută de Codul Fiscal, factura reprezintă orice mesaj scris care conține toate elementele obligatorii ale unei facturi. Astfel, a considerat ca poate deduce taxa pe valoarea adăugată la momentul primirii facturii, chiar dacă aceasta avea precizarea suplimentară ca ar fi proforma.

Cu privire la factura emisă de SC .X. SRL societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au precizat în proiectul raportului de inspecție fiscală motivul pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Prin urmare, considera nelegală respingerea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată și contestă suma de .X. lei reprezentând accesorii, respectiv .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată din factura proforma nr..X./29.10.2008 și .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată din factura nr..X. emisă de SC .X. SRL în luna iunie 2010.

4. Referitor la livrările intracomunitare de bunuri efectuate de diverși parteneri din Comunitatea Europeană către SC .X. SRL și recepționate de SC .X. SRL, contestatara invocă următoarele argumente :

Prin Adresa nr..X./29.05.12 emisă de DGAMC - Activitatea de Inspecție Fiscală către DGAMC - Compartimentul de schimb internațional de informații din sistemul VIES, organele de inspecție fiscală au procedat la solicitarea de informații din sistemul VIES vizând achizițiile intracomunitare efectuate de SC .X. SRL în perioada ianuarie 2008 - decembrie 2011, conform prevederilor cuprinse la pct.2.1.1 din Metodologia de inspecție fiscală a taxei pe valoarea adăugată în cazul operațiunilor intracomunitare.

Cu adresa nr. .X./01.06.12 emisă de DGAMC - Compartimentul de schimb internațional de informații din sistemul VIES, a fost transmis raportul privind informațiile existente în sistemul VIES privind SC .X. SRL.

Din verificarea comparativă efectuată asupra actelor și documentelor contabile și justificative a SC .X. SRL cu privire la achizițiile intracomunitare efectuate, ale datelor furnizate din sistemul VIES cu privire la livrările intracomunitare declarate de contribuabili din statele membre, precum și a informațiilor rezultate din Declarațiile recapitulative privind livrările/achizițiile intracomunitare de bunuri (cod 390), aferente perioadei ianuarie 2008 -decembrie 2011, au rezultat următoarele :

- o diferență negativă aferentă trimestrului I 2008 în suma de .X. lei, declarată de operatorul intracomunitar .X. (cod TVA FR .X.) și nedeclarată de SC .X. SRL;
- o diferență negativă aferentă trimestrului I 2008 în suma de .X. lei, declarată de operatorul intracomunitar .X. (cod TVA .X.) și nedeclarată de SC .X. SRL;
- o diferență negativă aferentă perioadei noiembrie 2011 - decembrie 2011 în suma totală de .X. lei, declarată de operatorul intracomunitar .X. (cod TVA FR.X.) și nedeclarată de SC .X. SRL.

În vederea clarificării aspectelor prezentate anterior, a fost luată nota explicativă administratorului societății, din care a rezultat că:

„Societățile .X. SRL si SC .X. SRL au avut parteneri (furnizori) comuni, relațiile desfasurandu-se direct de către fiecare sau si una prin intermediul celeilalte. Unii dintre furnizorii SC .X. SRL si ai SC .X. SRL au facturat din eroare către SC .X. SRL bunuri și servicii, prestate de fapt pentru SC .X. SRL. Bunurile au fost recepționate de SC .X. SRL, după cum urmează:

-in data de 14.03.2008, SC .X. SRL a recepționat cu nr..X./14.03.2008 marfa de la .X. in valoare de .X. Eur

-in data de 22.02.2008, SC .X. SRL a recepționat cu nr..X./22.02.2008 marfa de la .X. in valoare .X. Eur;

-in data de 18.11.2011, SC .X. SRL a recepționat cu nr..X./18.11.2011 marfa de la .X. in valoare .X. Eur;

-in data de 19.11.2011, SC .X. SRL a recepționat cu nr..X./19.11.2011 marfa de la .X. in valoare .X. Eur;

-in data de 12.12.2011, SC .X. SRL a recepționat cu nr..X./12.12.2011 marfa de la .X. in valoare .X. Eur.

Menționăm că SC .X. SRL este singura societate care a înregistrat facturile în cauză și le-a declarat prin Declarația 390, deasemenea precizam ca in fisele solicitate de către SC .X. SRL partenerilor susmenționați, aceste facturi apar ca având destinatari pe SC .X. SRL. "

Astfel, societatea susține că:

- in cadrul facturii nr..X./19.02.2008 in valoare totala de .X. EUR (.X. lei) emisa de .X. (cod TVA .X.) este menționată adresa de facturare a SC .X. SRL, precum si codul de înregistrare în scopuri de TVA a acesteia (RO .X.), iar ca adresa de destinație este înscrisa SC .X. SRL Cugir;

- in cadrul facturii nr..X./10.03.2008 in valoare totala de .X. EUR (.X. lei) emisa de .X. (cod TVA FR .X.) este menționata adresa de facturare a SC .X. SRL, iar ca adresa de destinație este inscrisa SC .X. SRL .X.;

- în cadrul facturilor nr..X./15.11.2011, nr..X./16.11.2011 si nr..X./08.12.2011 in valoare totala de .X. EUR (.X. lei) emise de .X. (cod TVA FR .X.) este menționat codul de inregistrare în scopuri de TVA a SC .X. SRL SRL (RO .X.).

Totodată, din cuprinsul facturilor emise de partenerii intracomunitari menționați mai sus, rezulta ca livrarea bunurilor s-a efectuat in condiții de livrare "EXW".

Având in vedere ca bunurile facturate de partenerii intracomunitari către SC .X. SRL au fost recepționate de către SC .X. SRL, iar SC .X. SRL a dispus de bunuri ca si un proprietar, rezulta ca operațiunea economica intra in sfera de aplicare a TVA, potrivit prevederilor art.126 alin.(1), art.128 alin.(1) și art.158 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

Pentru motivele arătate contestatara solicită admiterea contestației, asa cum a fost formulata si anulara deciziei de impunere si a raportului de inspecție fiscala emise de organele de inspecție fiscala pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, respectiv pentru anul 2008 - .X. lei (.X. lei x 19%), pentru anul 2011 - .X. lei (.X. lei x 24%), plus accesoriile aferente în sumă de .X. lei.

5. În ceea ce privește relațiile comerciale derulate între SC .X. SRL și SC .X. SRL - CUI .X., contestatara susține că din efectuarea unui control încrucișat, s-a constatat ca:

- SC .X. SRL nu a înregistrat achiziții de bunuri de la SC .X. SRL;
- societatea a desfășurat activitate de construcții de clădiri și lucrări de geniu civil așa cum rezultă din actul constitutiv și certificatul de înregistrare a SC .X. SRL.

Contestatara susține că nu a deținut cantine sau puncte de lucru în care să desfășoare activități de alimentație publică, iar din declarația pe proprie răspundere a administratorului SC .X. SRL a rezultat că aceasta nu a derulat tranzacții cu SC .X. SRL.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au concluzionat că SC .X. SRL -pentru perioada martie 2009 - aprilie 2009 - nu a colectat și implicit nu a virat la bugetul de stat TVA în suma de .X. lei, diminuând în acest sens taxa pe valoarea adăugată de plata către bugetul de stat cu suma de .X. lei.

Contestatara arată că marfa a fost livrată pe baza de factură, a fost declarată corespunzător în contabilitate și în raportările privind TVA și, în afara de declarația administratorului SC .X. SRL nu sunt alte mijloace de probă prin care organele de inspecție fiscală să fi avut indicii cu privire la nerealitatea tranzacției.

În concluzie, societatea susține că a respectat întocmai prevederile legale aplicând taxarea inversă cu privire la vânzările efectuate către SC .X. SRL și pentru a dovedi că întreaga cantitate livrată societății .X. SRL a fost reală a atașat ANEXA nr.10 cuprinzând documentele aferente relației comerciale constând în fișa clientului SC .X. SRL, copii ale facturilor emise de SC .X. SRL către SC .X. SRL, copii ale chitanțelor prin care s-a încasat contravaloarea facturilor emise de .X. SRL.

6. De asemenea, societatea contestată prezintă argumente referitoare la capitolul „Alte constatări”, privind tranzacțiile SC .X. SRL cu SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SA, SC .X. SRL, SC .X. COM SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL.

D. IMPOZIT PE VENITUL DIN SALARII

Referitor la neregularități privind actele atacate – considerente speciale aferente indemnizațiilor de detașare, având în vedere analiza reglementărilor din domeniul indemnizațiilor de detașare internațională și aplicabilitatea principiilor fiscale, contestatara invocă dispozițiile art.19 din Hotărârea Guvernului nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, art.9 din Hotărârea Guvernului nr.1860/21.12.2006 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, art.46 alin. (4) din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, cu modificările și completările

ulterioare, art.55 alin.(4), lit.f) și g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.85 din Normele metodologice pentru aplicarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, susținând următoarele:

- Indemnizația de detașare nu este reglementată distinct la extern, astfel încât este cuprinsă în noțiunea de diurnă pentru misiunile cu caracter temporar (Hotărârea Guvernului nr.518/1995), precizând că în situația în care la intern se aplică o diurnă neimpozabilă de până la 2,5 ori .X. lei, la extern pentru indemnizația de detașare se va aplica aceeași regulă, respectiv .X. euro x 2,5 = .X. euro (.X., .X. etc.).

- La societățile private, prin contractul colectiv sau individual de muncă aplicabil se pot stabili alte niveluri pentru indemnizația de detașare decât cele care rezultă din aplicarea Hotărârii Guvernului nr.518/1995, situație în care aceste sume vor fi incluse în calculul impozitului pe venitul din salarii, cât și a contribuțiilor sociale dacă depășesc de 2,5 ori cuantumul pentru funcționarii publici.

Contestatară precizează că la nivel comunitar detașarea transfrontalieră este reglementată de Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, transpusă în legislația din .X. prin Legea nr.344/2006, ambele referindu-se doar la detașarea cetățenilor din alte state ale Uniunii Europene pe teritoriul României. În ceea ce privește detașarea realizată de angajatorii din .X. pe teritoriul altor state UE, societatea susține că nu există nici la ora actuală o reglementare specifică, singura instituție similară fiind cea a detașării reglementată de Codul Muncii. În aceste condiții, lipsind un cadru legal specific de aplicare, în practică, de multe ori, detașarea transfrontalieră este interpretată și aplicată în mod diferit de angajatori.

Referitor la reîncadrarea indemnizațiilor de detașare internațională ca venituri salariale impozabile de către organele de inspecție fiscală, contestatoarea consideră că au fost încălcate următoarele principii prevăzute de art.3 din Codul fiscal:

a) neutralitatea măsurilor fiscale în raport cu diferitele categorii de investitori și capitaluri, cu forma de proprietate, asigurând condiții egale investitorilor, capitalului român și străin, susținând că nu se asigură condiții egale investitorilor în sensul că indemnizația de detașare practică în .X. pentru detașările din interiorul țării, nu sunt asimilate drepturilor salariale impozabile, pe câtă vreme cele aferente detașărilor internaționale sunt impozabile în mod diferențiat, creându-se o diferențiere evidentă între investitori.

b) certitudinea impunerii, prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale.

În acest sens, invocă prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificat prin Ordonanța Guvernului nr.8/2013, precizând că relațiile de muncă sunt relații sociale și nu relații economice sau financiare, termenul de tranzacții neputând include relațiile de muncă.

În susținere, contestatara invocă art.10, art.14 alin.(1), art.37, art.38 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, care reglementează relațiile de muncă dintre angajator și salariat, în cadrul contractelor colective de muncă și al contractelor individuale de muncă.

Totodată, contestatara consideră că au fost încălcate și alte principii de drept fiscal, respectiv principiul legalității, principiul egalității în fața legii fiscale, precum și justa așezare a sarcinilor fiscale, făcând trimitere la modul de calcul al contribuțiilor sociale de către organele de inspecție fiscală.

Referitor la principiile comunitare în materie fiscală aplicabile în .X., contestatoarea susține că a fost încălcat principiul securității juridice întrucât nu se asigură securitatea juridică a raporturilor de muncă, astfel cum au fost încheiate între angajator și angajat, cu trimitere la indemnizațiile de detașare, făcând referire la reconsiderarea și anularea din oficiu a unei obligații contractuale de muncă, organul fiscal anulând din oficiu o prevedere a unui contract de muncă, respectiv indemnizațiile de detașare, înlocuind-o practic cu un alt tip de obligație (de acordare a unor drepturi salariale impozabile).

Contestatara susține că organul fiscal nu este parte în contractul de muncă și nu poate opera modificări asupra întinderii drepturilor și obligațiilor din respectivul contract, această competență nu există, în raport cu prevederile Codului Muncii și nici în raport cu prevederile Codului fiscal, întrucât dispozițiile acesteia acordă competență de reîncadrare doar asupra tranzacțiilor, făcând trimitere la art.11 alin. (1) din Codul fiscal și nu asupra relațiilor de muncă.

Referitor la principiile generale ale dreptului comunitar aplicabile domeniului, contestatara consideră ca a fost încălcat principiul rangului prioritar al dreptului comunitar față de dreptul național întrucât deși se invocă dispozițiile art.3 alin.(7) din Directiva 96/71/CE, organele fiscale invocă împotriva acesteia reglementări naționale din Codul Muncii și din Codul fiscal, contrare acestei prevederi pentru a se ajunge la concluzia impozitării indemnizațiilor de detașare.

Cu privire la recalificarea indemnizațiilor de detașare ca fiind venituri de natură salarială, contestatara arată că în speță nu sunt aplicabile dispozițiile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nefiind în prezența unei tranzacții cu caracter economic din punct de vedere fiscal, neaplicându-se în materia dreptului muncii, care are reguli proprii. Dacă legiuitorul ar fi intenționat să includă în sfera de aplicare și contribuțiile sociale datorate în temeiul raporturilor de muncă ar fi înserat această posibilitate în conținutul normei respective, invocând în acest sens dispozițiile art.13 din Codul de procedură fiscală, care prevede că “interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege”.

Normele metodologice referitoare la aplicarea art.11 din Codul fiscal nu includ rapoartele juridice de dreptul muncii între tranzacțiile ce pot fi recalificate, cu atât mai mult cu privire la indemnizația de delegare.

Contestatara susține că art.3 alin.(1) lit.a) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea

lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, nu reglementează aspecte fiscale sau de dreptul muncii opozabile unui angajator roman de către autoritățile române, precum autoritățile fiscale, în sensul de a permite acestora să țină angajatorul roman obligat de a acorda salariaților săi angajați într-un alt stat membru un venit salarial așa cum este acesta reglementat în acel stat membru.

Contestatară precizează că și-a respectat obligațiile impuse de dreptul muncii din .X., cât și de dreptul muncii din .X., care a implementat Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, ce prevăd la alin.(7), paragraful (2) "Alocațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașați, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă ".

Simplul fapt că .X. impozitează potrivit legislației acesteia ca venit salarial și indemnizațiile de detașare, nu atrage după sine nici un fel de obligație fiscală pentru angajatorul român, respectiv S.C .X. S.R.L. în temeiul legislației fiscale românești.

Contestatară susține că a avut obligația conform prevederilor legale în vigoare, a contractelor individuale de muncă și a actelor adiționale subsecvente încheiate cu salariații detașați în .X., să acorde acestora un salariu, în lei, plătit în .X. și o indemnizație de detașare, în euro, plătită în .X..

Referitor la susținerea organelor de control că sumele plătite cu titlu de indemnizație de detașare au fost variabile, determinate în funcție de coeficienți de ajustare reprezentați de indicatori precum timpul lucrat de aceștia sau tariful pe operațiune executată, contestatară precizează că modul de determinare a cuantumului indemnizației de detașare, așa cum a fost agreat prin negociere de părți în contractul individual de muncă și regulamentul intern aplicabil salariaților S.C .X. S.R.L., care este parte componentă a convenției părților, nu este contrar niciunei reglementări legale. Nimic nu interzice părților să stabilească de comun acord ajustarea nivelului indemnizației de detașare cu coeficienți ce permit raportarea la indicatori de natură să reflecte complexitatea și dificultatea pe care le presupune îndeplinirea efectivă a atribuțiilor de serviciu îndeplinite pe perioada detașării.

Contestatară invederează că în fond problema care trebuie soluționată este dacă statul român prin organele sale fiscale mai are dreptul de a impune sumele respective în situația în care beneficiarii sumelor, salariați detașați din .X. sunt prezenți în .X. pe perioade cuprinse între un an și doi ani de zile. Indemnizațiile sunt plătite în fapt de o persoană care este rezident al celuilalt stat, respectiv .X., iar respectivele remunerații sunt suportate de un sediu permanent pe care cel care angajează îl are în celălalt stat.

Contestatară consideră că soluționarea cauzei își are sediul materiei în prevederile art.15 din Legea nr.29/2002 privind Convenția dintre .X. și Republica Federală .X. pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venituri și pe capital. Convenția este norma de bază care reglementează calificarea juridico-fiscală a veniturilor realizate și pe baza căreia se determină suveranitatea fiscală

fie a României, fie a Republicii Federale Germane de a impune respectivele venituri realizate de societatea română pe teritoriul german.

Contestatară susține că nu îndeplinește cele trei condiții prevăzute de art.15 paragraful 2 din Legea nr.29/2002 privind Convenția dintre .X. și Republica Federală .X. pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venituri și pe capital, pentru ca salariații detașați să fie impuși în .X., primul stat, deci dreptul de impunere revine în acest caz statului german.

De asemenea, contestatară arată că, dacă persoanele fizice rămân rezidente fiscal în .X., atunci .X. are drept de impozitare cu acordarea creditului fiscal conform art.7 paragraful 1, art.5, art.23 din convenție coroborat cu art.91 din Codul fiscal. Procedura creditului fiscal extern prevăzută de art.91 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în cazul veniturilor persoanelor fizice supuse impozitului pe venit atât pe teritoriul României cât și în străinătate, prin exercitarea de către acestea a dreptului de deducere a impozitului plătit în străinătate este problema personală a fiecărui angajat detașat și nu a angajatorului care este subiect al inspecției fiscale.

În acest sens, contestatară mai invocă dispozițiile art.296¹⁵ lit.j) și art.296⁴ lit.o) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, susținând că dacă veniturile salariale din .X. nu sunt impozabile în .X., acestea nu intră nici în baza de calcul a contribuțiilor sociale.

În consecință, contestatară consideră că impozitarea veniturilor personalului detașat în .X. se face potrivit dreptului fiscal german, organele de inspecție fiscală neavând competență materială și teritorială conform Convenției de evitare a dublei impuneri încheiată cu .X. să stabilească impozite diferite aferente sediului permanent din .X..

E. Contribuții sociale

Privitor la contribuțiile sociale, contestatară susține că legea aplicabilă este cea română, iar în baza de calcul a contribuțiilor sociale nu intră sumele reprezentând indemnizații de delegare/detașare.

Referitor la legalitatea încadrării din punct de vedere fiscal al indemnizațiilor de detașare în baza de impozitare a veniturilor de natură salarială, contestatară invocă pentru perioada 2008 - 2010, dispozițiile art.46 din Codul Muncii, art.26 alin.(1) lit.b), alin.(2) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, art.257 alin.(1) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, art.55 alin.(4) lit.g), precum și dispozițiile art.296¹⁵ lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu aplicabilitate de la 01.01.2011, și arată că:

- indemnizația de detașare de .X. EUR nu depășește 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice. Pe perioada 2008 - 2011, societatea a acordat, în unele cazuri, o indemnizație lunară mai mare de .X. EUR, așa cum se poate constata din situațiile lunare cuprinzând indemnizațiile acordate persoanelor detașate în .X.. Suma ce depășește nivelul

indemnizației de .X. EUR a fost acordată fiecărui salariat în parte în funcție de aportul acestuia, la îndeplinirea sarcinilor de serviciu, în perioada de detașare.

- din Actul adițional nr..X./25.03.2009 la contractul individual de muncă nr..X./23.09.2009, rezultă faptul că pe perioada detașării în .X., salariatul va beneficia de o indemnizație pentru munca în străinătate în cuantum de .X. euro/lună, angajatorul obligându-se să îi asigure transportul și cazarea salariatului, precum și echipamente și instrumente de lucru.

- sumele plătite în .X. salariaților detașați, se compun din:

- o parte fixă aferentă indemnizației de detașare pentru munca în străinătate, în cuantum de .X. euro/lună, calculată pentru toți salariații detașați în mod unitar, în funcție de numărul mediu de zile lucrătoare pe an, aceasta reprezentând .X. de euro/zi și

- o sumă variabilă pentru orele suplimentare peste programul normal și care au fost plătite în funcție de tarif, susținând că indemnizațiile de detașare nu pot fi incluse în baza de calcul a contribuțiilor sociale și de asigurări sociale, potrivit prevederilor legale.

Contestatară susține că prevederile art.296⁴ lit.o) și art.296⁵ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reprezintă baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii pentru veniturile salariale și/sau asimilate salariilor, se pot aplica numai pentru partea variabilă a sumelor plătite în .X., în timp ce pentru partea fixă a sumelor plătite în .X. sunt aplicabile dispozițiile art.296¹⁵ lit.g) din actul normativ invocat mai sus.

În ceea ce privește faptul că art.3 alin.1 lit.c) din Directiva 96/71/CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestărilor de servicii, care se aplică lucrătorilor care, pentru anumită perioadă, limitată de timp își desfășoară activitatea pe teritoriul altui stat membru, altul decât statul în care lucrează în mod obișnuit, face trimitere la obligația angajatorului de a asigura lucrătorului angajat un salariu minim pe teritoriul statului unde se prestează activitatea, contestatară susține că aceasta nu înseamnă că suma achitată lucrătorului detașat reprezintă salariul așa cum este el definit de legislația țării de trimitere

Contestatară arată că Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 reglementează detașarea lucrătorilor în cadrul prestărilor de servicii, în interiorul UE și nu reglementează includerea diferitelor indemnizații de detașare, a cheltuielilor de transport și de cazare, acordate respectivilor lucrători, în categoria veniturilor salariale și impozitarea lor cât și calculul contribuțiilor sociale asupra respectivelor sume, precizând că rămâne la latitudinea întreprinderii care detașează modalitatea de asigurare a unui salariu minim pentru lucrătorul detașat în funcție de prevederile legale naționale care reglementează drepturile salariale.

În susținerea celor de mai sus, contestatară invocă art.3 alin.(7) paragraful 2 din Directiva Europeană 96/71/CE, în sensul că: "Alocațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim în măsura în care nu sunt vărsate cu titlul de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașați, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă (...)"

Contestatară arată că Legea nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestațiilor de servicii transnaționale, precum și prin art.9 prevederile din Directiva Europeană 96/71/CE privind faptul că "indemnizațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim în măsura în care nu sunt acordate salariaților pentru acoperirea cheltuielilor generate de detașare, precum cele de transport, cazare și masă"

În ceea ce privește detașarea realizată de angajatori din .X. pe teritoriul altor state, contestatară susține că nu există o reglementare specifică, singura instituție similară fiind cea reglementată de Codul Muncii care reglementează că salariatul detașat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și de cazare precum și la o indemnizație de detașare în condițiile prevăzute de lege sau în contractul colectiv de muncă.

Legile de instituire a impozitului pe venitul din salarii și a contribuțiilor sociale prevăd în esență că nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozitate indemnizația primită pe perioada detașării în interesul serviciului și nu se cuprind în baza lunară a contribuțiilor sociale obligatorii indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură primite de salariați pe perioada de detașare, precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare.

Contestatară arată că din prevederile legale anterior menționate se constată o deosebire esențială între prevederea europeană și prevederile legislației românești referitoare la stabilirea impozitului pe veniturile de natură salarială și determinarea contribuțiilor sociale cu privire la "alocațiile specifice detașării". Astfel, legislația europeană prevede ca pentru a nu fi incluse în salariu acestea trebuie să fie vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv, legislația română prevede acordarea unei indemnizații de detașare în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil, deci prevede acordarea unei sume fără justificarea ulterioară, în timp ce cheltuielile de transport, cazare trebuie justificate.

Totodată, societatea precizează că reținerea organelor fiscale privind faptul că alocațiile specifice detașării se cuprind în salariul minim în .X. potrivit Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestațiilor de servicii, nu este întemeiată întrucât în .X. nu există o reglementare legală a cuantumului salariului minim.

Societatea susține că indemnizația acordată salariaților detașați în .X. a fost acordată în conformitate cu art.42 și art.47 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, cu modificările și completările ulterioare, cu atât mai mult cu cât prevederile naționale nu menționează un quantum al acestuia, un mod de calcul specific și nici faptul că înregistrarea eronată a acestuia în conturile de cheltuieli cu salariile, acestea și-ar pierde natura juridică de indemnizație de detașare.

Referitor la analiza documentului intitulat ANAF – Problematika fiscală, contestatară arată că deși se constată conținutul economic al operațiunii fiind acela de detașare, totuși se invocă de către echipa de inspecție fiscală că sumele de bani acordate nu pot fi tratate ca indemnizații de detașare întrucât:

-Salariaților nu li s-au plătit sume fixe ci variabile, în funcție de productivitatea muncii;

- S.C .X. S.R.L a suportat în nume propriu și în totalitate cheltuielile cu cazarea și cu transportul salariaților în .X.;

- Conform contractului colectiv de muncă și a regulamentului intern detașarea este de maxim 1 an, iar drepturile convenite celor detașați se suportă de angajatorul la care s-a dispus detașarea;

- Art.3 alin.1 din Directiva 96/71/CE instituie în sarcina S.C .X. S.R.L obligația de a plăti celor detașați un salariu minim orar stabilit în această țară;

- Art.3 alin.7 lit.c) din Directiva 96/71/CE prevede că “alocațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă”;

Societatea combate constatările organelor de inspecție fiscală raportat la raspunsurile Direcției Generale de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice transmise la solicitarea Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, aducând următoarele critici:

- au fost încălcate prevederile art.6 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că organul fiscal este îndreptățit să aprecieze în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

- au fost încălcate prevederile art.65 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii. Contestatoarea menționează că nu există probe sau constatări proprii incluse în raportul de inspecție fiscală care să demonstreze că acordarea indemnizației a fost făcută în funcție de realizarea sarcinilor, respectiv de productivitatea muncii, așa cum se susține în documentul ANAF – Problematika fiscală.

- a fost încălcat principiul constituțional al legalității în sensul că fără nici o prevedere aplicabilă referitoare la salariul minim, organele fiscale au considerat din oficiu existența unei astfel de prevederi aplicabile, susținând că deși industria cărnii nu se regăsește în anexa invocată la art.3 din Directiva 96/71/CE, cu privire la garantarea drepturilor lucrătorilor detașați, totuși organele fiscale includ din oficiu acest domeniu în aplicabilitatea respectivelor reglementări.

- au fost încălcate chiar dispozițiile comunitare invocate de organele fiscale la art.3 alin.(7) din Directiva 96/71/CE, primul paragraf, litera c), referitoare la alocațiile specifice detașării, susținând că această destinație poate fi dovedită cu declarațiile pe proprie răspundere ale personalului trimis în detașare.

- au fost încălcate prevederile art.1 alin.3 și alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că organele de inspecție fiscală invocă ca bază de impunere reglementări din domeniul muncii care nu au nici o legătură cu baza de impunere în cazul salariilor.

Referitor la situația de fapt reținută în punctul de vedere al Ministerului Finanțelor Publice, contestatara aduce următoarele argumente:

-această indemnizație pentru munca în străinătate, așa cum a fost denumită în actul adițional de detașare pe care o găsim denumită în decizia internă din 09.05.2008 art.3, în Regulamentul Intern al S.C. .X. S.R.L., în declarația dată de Pârvu Radu și în cele aproximativ 175 de declarații ale salariaților ca indemnizație de detașare, se indentifică în mod clar cu indemnizația de detașare, așa cum aceasta este prevăzută în Codul Muncii.

- sumele respective au fost contabilizate în .X. în conturi salariale însă, nu constituie ca mod de înregistrare un argument de natură fiscală, pur și simplu prin faptul că nu este prevăzută de norma fiscală, iar legislația contabilă nu constituie normă de drept fiscal ci numai sursă de informații, invocând prevederile art.1 alin. (3) și alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Decizia de înregistrare a acestor indemnizații în conturi salariale a fost motivată de necesitatea furnizării și prezentării în mod unitar pe conturi analitice distincte a tuturor cheltuielilor de muncă vie aferente punctului de lucru din .X., respectiv atât a celor salariale impozabile cât și a indemnizațiilor de detașare neimpozabile, fără ca acest mod de evidențiere să constituie, în luarea deciziei de înregistrare, premise pentru fiscalizarea sumelor.

- sumele respective au fost evidențiate în statele de plată de la sediile permanente în funcție de numărul de ore lucrate și de gradul de îndeplinire a sarcinilor de serviciu însă, nu reprezintă o constatare reală ci o prezumție, întrucât nu există probe sau constatări proprii incluse în raportul de inspecție fiscală care să demonstreze că acordarea indemnizației a fost făcută în funcție de realizarea sarcinilor, respectiv de productivitatea muncii.

- deși au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală situații centralizatoare care susțin situația reală, nu au fost luate în considerare, respectiv situația privind modul de calcul și acordare a indemnizațiilor de detașare pentru întreaga perioadă de verificare.

- nu a fost respectat Codul etic al inspectorului de control fiscal, cap.VI, Atitudinea față de contribuabil, în privința obligației de la lit.b), respectiv să acorde importanță și timpul necesar discuțiilor cu contribuabilii sau cu cei desemnați legal în acest sens, pentru a fundamenta constatările pe baza tuturor argumentelor contribuabilului, precum și art.7 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează: "În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz".

- deși se invocă art.45 și art.46 din Contractul colectiv de muncă la nivel național pe anii 2007 – 2010 conform cărora salariații unităților trimiși în delegație în țară sau străinătate vor beneficia în cazul în care detașarea depășește 30 de zile consecutive, în locul diurnei zilnice de o indemnizație egală cu 50% din salariul de bază zilnic, totuși nu se menționează că în fapt și în drept acest contract colectiv de muncă la nivel național este denunțat conform anexei E emisă de ITM Galați, lipsind de efecte acest contract, astfel că invocarea acestuia în punctul de

vedere al Ministerului Finanțelor Publice - Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale este nulă.

- răspunsul conform căruia din documentele prezentate, respectiv actul adițional nr..X./25.03.2009 la contractul de muncă nr..X./23.02.2009 rezultă că salariatul beneficiază de o indemnizație pentru munca în străinătate în cuantum de .X. euro/lună este incorect întrucât singurul argument al organelor fiscale îl constituie utilizarea termenului de indemnizație pentru munca în străinătate în cadrul actului adițional la contractul de muncă, fără corelarea acestui termen și a acestei prevederi cu celelalte dispoziții interne aplicabile respectivului contract, dispoziții care demonstrează că în fapt și în drept este vorba de indemnizații de detașare.

- afirmația conform căreia sumele plătite se ajustează în funcție de orele lucrate și de gradul de îndeplinire a sarcinilor de serviciu este complet eronată, întrucât facturarea prestărilor de serviciu către beneficiarul din .X. a fost făcută în mod cantitativ pe total săptămână și lună și pe sortiment, fără ca această cantitate să fie detaliată pe fiecare lucrător detașat și fără ca în evidența proprie să se facă o astfel de evidențiere. Fluxul tehnologic nici nu permitea identificarea cantităților individuale ci numai a celor pe total flux, toate persoanele făceau parte pe fiecare post individual dintr-un flux unitar.

- referitor la opinia finală a Ministerului Finanțelor Publice conform căreia: sumele primite în perioada 2008 -2010 de către personalul detașat ca plată a muncii lor, în funcție de performanța și de rezultatele obținute de fiecare sunt venituri salariale și/sau asimilate salariilor, iar potrivit prevederilor art.296⁴ lit.o) și art.296⁵ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pentru anul 2011 reprezintă baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii este parțial corectă, însă pusă în aplicare totalmente eronată de către organele de inspecție fiscală întrucât chiar dacă acele sume ar fi venituri salariale și/sau asimilate salariilor, s-ar include în baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii numai cu anul 2011 conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr.117/2010, aspect de care organele de inspecție fiscală și conducerea ANAF nu a ținut deloc seama, aceste sume fiind incluse în baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii chiar începând cu anul 2008 fără să existe niciun temei legal în acest sens și împotriva punctului de vedere al Ministerului Finanțelor Publice - Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale.

Prin urmare, contestatara susține că rezultatul acestor erori constă în faptul că organele de inspecție fiscală au instituit creanțe fiscale suplimentare în sumă totală de 23.209.674 lei reprezentând contribuții sociale, considerând că acele sume, respectiv indemnizații de detașare, ar fi reprezentat plata contravalorii muncii și nu sume menite să acopere cheltuielile de transport intern, hrană și disconfort creat de detașare.

Față de cele de mai sus, contestatara consideră ca au fost încălcate prevederile art.296⁴ lit.o) și art.296⁵ din Legea nr.571/2003, în vigoare începând cu anul 2011, art.13 și art.14 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precum și principiul constituțional al legalității și principiul neretroactivității legii fiscale.

Cu privire la punctul de vedere al Ministerului Finanțelor Publice - Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale, solicitare transmisă de ANAF cu adresa nr..X./2014, adresă de răspuns fiind înregistrată sub nr..X./25.09.2014, conform căreia se consideră că indemnizația pentru munca în străinătate constituie un drept salarial deoarece nu se identifică cu indemnizația de detașare, așa cum este prevăzută la art.42-art.47 din Codul Muncii, contestatara arată că singurul argument al Ministerului Finanțelor Publice îl constituie utilizarea termenului de indemnizație pentru munca în străinătate în cadrul actului adițional la Contractul de muncă nr..X./01.05.2007, fără corelarea acestui termen și a acestei prevederi cu celelalte dispoziții interne aplicabile respectivului contract și cu alte dovezi, respectiv Decizia internă din 09.05.2008, Regulamentul intern al S.C .X. S.R.L. și declarații ale salariaților.

Referitor la modul de calcul al contribuțiilor sociale, contestatara precizează că în situația în care aceste drepturi ale detașării ar fi considerate salarii conform opiniei organelor de inspecție fiscală, a fost comisă o eroare gravă, întrucât organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să treacă această sumă în coloana salariu realizat (brut), însă acesta a majorat succesiv suma netă primită ca indemnizație de detașare în .X. (inclusiv suma netă din .X.) după cum urmează:

- a aplicat la suma netă totală cota de impozit pe venit de 16% prin înmulțirea sumei nete cu coeficientul de 0,84 rezultând astfel suma brută reprezentând baza de calcul brută pentru impozitul lunar, în acest fel rezultatul a fost majorarea artificială a sumei impozabile;

- ulterior, la baza de calcul brută pentru impozitul lunar din care este scăzută deducerea personală s-au aplicat contribuțiile individuale (10,5%, 5,5%, 0,5%) însă tot prin suta micșorată (adică prin înmulțirea sumei cu coeficientul de 0,835), rezultatul fiind din nou majorarea artificială a sumelor stabilite ca și baza de calcul venit brut atât pentru contribuțiile individuale cât și ale angajatorului;

- asupra bazei de calcul venit brut pentru contribuțiile sociale au fost aplicate cotele angajatorului respectiv CAS .X., CASS .X., Șomaj .X, Fond de garantare a creanțelor salariale .X.%, accidente de muncă și boli profesionale .X. % și concedii și indemnizații .X.%.

Prin urmare, contestatoarea consideră că această metodă de calcul aplicată de organele de inspecție fiscală respectiv de modificare a unui contract de muncă nu are reglementare în materie fiscală.

Referitor la accesoriile aferente acestor contributii sociale, societatea sustine ca acestea sunt stabilite nelegal de organele fiscale peste durata maximă a controlului.

Prin contestația nr..X./27.11.2014 înregistrată la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili sub nr..X./28.11.2014, în completare la contestația nr..X./12.11.2014, referitor la contribuțiile sociale, contestatara arată că motivarea dată de către organele de inspecție fiscală este nelegală întrucât:

- organele de inspecție fiscală nu pot schimba situația de fapt care a stat la baza cauzei juridice, respectiv încheierea unui act adițional la contractul de muncă în vederea detașării, prin care s-a stabilit inclusiv drepturi aferente perioadei de detașare sub forma unor indemnizații de detașare;

-legile fiscale se aplică doar situațiilor fiscale fiind de strictă interpretare, în aceste condiții nu se poate reconsidera un raport de muncă și asimila tranzacțiilor;
- organele fiscale nu pot deduce, induce, presupune sau prezuma voința legiuitorului.

În acest sens, contestatara arată că organele de inspecție fiscală nu pot motiva constatarea și impunerea, presupunând că dacă în .X. sumele reprezentând indemnizații au fost impozitate, atunci în .X. acestea sunt asimilate salariilor impozabile.

Referitor la punctul de vedere al Ministerului Finanțelor Publice – Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale, exprimat la pct.III Tratatamentul fiscal, solicitat cu adresele nr..X./2014 și nr..X./2014, înregistrat la ANAF –D.G.A.M.C. sub nr..X./15.07.2014, contestatoarea susține că acest punct de vedere nu constituie o probă în înțelesul prevederilor din codul de procedură fiscală, întrucât Curtea Supremă de Justiție a arătat limpede într-o speță care reprezintă un pilon judiciar extrem de solid în materie că Precizările Ministerului Finanțelor Publice nu au caracterul unui act normativ, ci constituie doar o recomandare de ordin metodologic.

Mai mult, contestatara arată că și alte instanțe, respectiv Curtea de Apel .X. prin Decizia nr..X./CA/18.10.2007 a precizat că adresa Agenției Naționale de Administrare Fiscală la care face referire recurenta nu poate fi o probă în dosarul cauzei, câtă vreme reprezintă doar o opinie unilaterală a organului ierarhic superior recurenteii.

Referitor la regimul fiscal al veniturilor din activitatea desfășurată în străinătate, contestatara invocă dispozițiile art.55 alin.(4), lit.g) și lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, susținând că legiuitorul a reglementat anumite excepții de la prevederile art.55 alin.(1) și alin.(2) lit.k) din Codul fiscal, stabilind veniturile care chiar și în absența unei convenții de evitare a dublei impuneri, sunt neimpozabile potrivit dreptului intern român.

În acest sens, contestatara invocă și dispozițiile art.90 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora “veniturile realizate din străinătate se supun impozitării prin aplicarea cotelor de impozit asupra bazei de calcul determinate după regulile proprii fiecărei categorii de venit, în funcție de natura acestuia” care fac trimitere la prevederile art.55 și următoarele din Codul fiscal.

Prin urmare, contestatara motivează că și în situația în care organele de inspecție fiscală refuză să recunoască natura sumelor acordate în .X. (indemnizații de delegare/deplasare) și nu ar fi prin absurd incidente dispozițiile art.55 alin.(4) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceste sume se încadrează pe excepția de la impozitare prevăzută de art.55 alin.(4) lit.m) din actul normativ menționat mai sus.

Totodată, contestatara precizează că legiuitorul comunitar a dispus că indemnizațiile plătite pentru a acoperi cheltuielile cu transportul, cazarea și masa trebuie evidențiate separat de cheltuielile salariale, susținând că orice sume de

bani plătite lucrătorului detașat cu titlu de compensarea/rambursarea cheltuielilor de transport, cazare, masă nu vor fi incluse în salariul minim.

Prin urmare, contestatara consideră că nu pot fi asimilate salariilor sumele plătite salariaților detașați cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă.

Mai mult, contestatara susține că acest argument este întărit de interpretarea dată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauzele care i-au fost deduse spre soluționare și care vizează Directiva 96/71/CE, arătând că statele membre ale Uniunii Europene pot stabili reguli diferite în ceea ce privește drepturile acordate salariaților detașați, citând un paragraf dintr-o speță pronunțată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene, respectiv "Directiva 96/71 nu urmărește armonizarea sistemelor de stabilire a condițiilor de muncă și de încadrare în muncă în statele membre, acestea rămân libere să aleagă, la nivel național, un sistem care nu figurează în mod expres printre cele prevăzute de directiva menționată, cu condiția să nu împiedice prestarea de servicii între statele membre".

Față de cele arătate mai sus, contestatara invederează că organele de inspecție fiscală nu dispun de niciun temei legal pentru recalificarea naturii juridice a sumelor acordate cu titlu de indemnizație de delegare/detașare nici de drept intern nici de drept European (directiva 96/71/CE) și cu atât mai mult prin invocarea unor argumente legate de regimul fiscal al veniturilor din .X., aceste sume păstrându-și natura juridică de indemnizații de delegare/detașare.

Astfel, echipa de inspecție fiscală a determinat un venit brut de natură salarială în sumă totală de .X. lei, față de venitul brut determinat de societatea verificată în vederea calculării contribuțiilor datorate de asigurați în sumă de .X. lei, rezultând astfel un venit brut de natură salarială determinat suplimentar de organul fiscal în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale, contestatoarea consideră că pentru perioada 2008 – 2010, sunt aplicabile dispozițiile art.26 alin. (1) lit.b) din Legea nr.19/2000, dispoziție ignorată de organul fiscal și care stabilește sumele asupra cărora nu se datorează contribuția de asigurări sociale, coroborat cu pct.20 din Ordinul ministrului muncii și solidarității sociale nr.340/2001 pentru aprobarea Normelor de aplicare a prevederilor Legii nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia contribuția de asigurări sociale nu se datorează pentru sume reprezentând diurne de deplasare și de delegare, indemnizații de delegare, detașare și transfer.

Referitor la anul 2011, contestatara susține că baza de calcul nu este reprezentată de art.296⁴ alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care fac trimitere la venitul din salarii conform art.55 alin.(1) din Codul fiscal, ci de art.296⁴ alin.(1) lit.o) din același act normativ, care face trimitere la "orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii", coroborat cu art.296¹⁵ lit.j) și lit.g) și art.296¹⁹ lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, susținând că sumele primite pentru activitatea desfășurată

în străinătate nu intră în baza de calcul a contribuției de asigurări sociale indiferent de titlul cu care sunt acordate.

Referitor la contribuția de asigurări pentru șomaj și contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale aferentă perioadei 2008-2010, contestatoarea susține că nu are obligația de a plăti această contribuție în cazul persoanelor care desfășoară activitate în străinătate și care nu intră în categoria de asigurați conform art.19 din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă.

Contestatară invocă dispozițiile art.20 alin.(1) lit.e) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, în sensul că acestea prevăd posibilitatea asigurării pentru șomaj a cetățenilor români care lucrează în străinătate la cerere.

Referitor la anul 2011, contestatoarea susține că baza de calcul nu este reprezentată de art.296⁴ alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care fac trimitere la venitul din salarii conform art.55 alin.(1) din Codul fiscal, ci de art.296⁴ alin.(1) lit.o) din același act normativ, care face trimitere la "orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii", coroborat cu art.296¹⁵ lit.j) și lit.g) și art.296¹⁹ lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, susținând că sumele reprezentând venituri pentru activitatea desfășurată în străinătate nu intră în baza de calcul a contribuției pentru fondul de șomaj indiferent de titlul cu care sunt acordate.

Referitor la contribuția de asigurări sociale de sănătate, contestatoarea invocă dispozițiile art.215 alin.(1), alin.(2), art.257 alin.(2), lit.a), art.258 alin.(1), alin.(2) din Legea nr.95/2006, art.296⁵ alin.(2), art.296⁴ alin.(1) lit.o), art.296¹⁵ lit.j), lit.g), 296¹⁹ lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, susținând că societatea nu avea obligația de a calcula și reține contribuția de asigurări de sănătate, neîndeplinind condiția de a fi persoană juridică la care își desfășoară activitatea asigurații, deoarece așa cum a constatat și organul fiscal activitatea s-a desfășurat în .X..

Referitor la contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, contestatoarea invocă dispozițiile art.1 alin.(1), art.4 alin.(2), art.6 alin.2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.158/2005, art.296⁵ alin.(2), art.296¹⁵ lit.j) lit.g), art.296¹⁶ alin.(3), art.296¹⁹ lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, susținând că sumele plătite în .X. nu fac parte din fondul de salarii al S.C .X. S.R.L. ci eventual din fondul de salarii al sediului permanent din .X..

Referitor la contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, contestatoarea invocă prevederile art.85 alin.(3) lit.b) din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, republicată, art.296³ lit.e) și art.296¹⁹ lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, susținând că societatea nu avea calitatea de plătitor de venituri din activități dependente, sumele fiind plătite persoanelor fizice de sediul permanent din .X..

Prin contestația nr..X./28.11.2014, înregistrată la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili sub nr..X./08.12.2014, în completare la contestația nr..X./12.11.2014, referitor la contribuțiile sociale, contestatara susține că prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./23.10.2014 nu se invocă temeiul de drept pentru contribuțiile sociale ale angajaților începând cu data de 01.01.2008, fiind menționat doar prevederile art.23 alin.(1) lit.a din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, text valabil până la data de 01.01.2008.

Prin urmare, contestatara consideră că neinvocarea temeiul de drept valabil de la 01.01.2008, respectiv Ordonanța de urgență a Guvernului nr.91/2007, privind contribuțiile sociale ale angajaților constituie motiv de nulitate a Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.10.2014, cu atât mai mult cu cât privește modul de calcul al contribuțiilor sociale ale angajaților.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-MC .X./23.10.2014 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./23.10.2014, s-au constatat următoarele:

IMPOZIT PE PROFIT

Perioada verificată: 2006 – 2011.

1. Referitor la serviciile/lucrările facturate de SC .X. catre SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În cursul anului 2006, SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă prestatările de servicii efectuate SC .X. SRL .X., în baza facturilor emise de prestator. Valoarea totală a facturilor emise de SC .X. SRL către SC .X. SRL în suma de .X. lei, din care TVA .X. lei, a fost înregistrată în evidența contabilă astfel:

- în contul .X. – obiectiv investiții „Dep Frig Pielești Craiova” suma de .X. lei, conform facturilor nr..X./18.05.2006, nr..X./07.06.2006, nr..X./12.07.2006 și nr..X./22.06.2006;

- în contul .X. – obiectiv investiții „Abator Blandiana Investiții” suma de .X. lei, conform facturii nr. .X./29.08.2006;

- în contul .X. – avans imobilizări „Avans Imob. NIKO GROUP” suma de .X. lei, conform facturii nr..X./24.07.2006;

Facturile nr..X./18.05.2006, nr..X./07.06.2006, nr..X./12.07.2006, nr..X./22.06.2006 și nr..X./29.08.2006 au fost emise în baza Contractului de prestări lucrări de construcții nr..X./17.05.2006 încheiat între SC .X. SRL .X. în calitate de prestator și SC .X. SRL în calitate de beneficiar.

La art.1 din Contractul de prestări lucrări de construcții nr..X./17.05.2006, se prevede că „Obiectul prezentului contract constă în executarea de lucrări de construcții pentru realizarea DEPOZIT FRIGORIFIC SI BIROURI pe o suprafață de 933.26 mp cu o înălțime curat 3.5 m, în județul .X., sat .X., Sector .X., strada

.X., conform Certificatului de urbanism nr..X./07.07.2005, pe baza proiectului tehnic, conform Anexei nr. 1 si anume:

- Lucrari de rezistenta, respectiv săpături, fundatie, canalizare;
- Lucrari de arhitectura, respectiv constructie metalica, panouri, uși, ferestre despartituri interioare, camere frigorifice, rampe de livrare;
- Lucrari instalatii in interiorul cladirii: instalatii apa, instalatii electrice, instalatii canalizare, instalatii frigorifice cu agregate pentru 22, pardoseala industrială in interiorul clădirii, WC+gresie+faianța, gard (fundatie, stalpi si stalpi metalici), izolatie.

Toate lucrarile mai sus mentionate vor fi executate de catre prestator in afara de:

- Conexiune cu rețeaua orasului pentru canalizare
- Centrala termica
- Conexiune cu rețeaua electrica nationala
- Plasa galvanizata pentru gard
- Forare put sau conexiune cu rețeaua nationala de apa a localitatii
- Pavaj curte

Obs. In loc de panou de 15 cm se va folosi panou de 14 cm la camerele frigorifice.”

Art.3 din acelasi contract prevede ca:

„3.1 Obligatiile prestatorului

3.1.1 Prestatorul se obliga sa execute si sa conduca executarea lucrarilor pana la receptia si predarea lor beneficiarului

3.1.2. Lucrarile de constructii vor fi executate de catre prestator conform proiectului tehnic care va fi pus la dispozitia sa de catre beneficiar.

3.1.3 Prestatorul se obliga ca la sfarsitul fiecărei faze de lucrari sa incheie cu beneficiarul u n proces verbal de predare-primire si de buna executie, cat si la final procesul verbal de predare lucrare.”

La facturile emise de prestatorul SC .X. SRL, inregistrate in evidenta contabila a beneficiarului nu sunt anexate niciun fel de documente justificative, respectiv societatea verificata nu a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala niciun document (situatii de lucrari, rapoarte de activitate, pontaje, studii, procese verbale, etc.) care sa ateste ca serviciile contractate au fost efectiv prestate, in ce au constat acestea, termenele de executie etc..

Pentru justificarea serviciilor executate de SC .X. SRL .X. si facturate catre SC .X. SRL au fost solicitate procesele verbale prevazute la art.3 din contractul incheiat intre parti, situații de lucrări, rapoarte de lucrari si orice alte materiale corespunzatoare. Urmare a solicitarii, societatea nu a prezentat niciun document justificativ din care sa rezulte ca serviciile facturate au fost efectiv prestate.

De asemenea, în vederea clarificarii acestor aspecte cu privire la serviciile facturate de SC .X. SRL .X. catre SC .X. SRL a fost solicitata in data de 06.03.2014 Nota explicativa administratorului SC .X. SRL, în care se precizează "Contractul este de "prestări lucrări" și nu "prestări servicii". În urma unor lucrări rezultă obiective de investiții concretizate, în acest caz, în depozitul de la .X.. Deci nu se pune probleme justificării "realității serviciilor facturate" ci, eventual, a

lucrărilor facturate. Lucrările facturate se justifică prin existența fizică a depozitului. Documentul deținut pentru această lucrare este procesul verbal de recepție a depozitului.

În ce privește factura stornată din contul Depozit .X. și reclasată în contul Investiții .X., este vorba despre o lucrare efectuată de același executant la Investiția .X., care din eroare s-a înregistrat inițial la Depozitul .X.. Nu există un contract pentru lucrările de la Investiția .X..”

Intrucat imobilizarile corporale in curs de executie au fost trecute in categoria imobilizarile corporale finalizate dupa punerea in functiune a acestora, organele de inspectie fiscala au stabilit ca valoarea serviciilor facturate de SC .X. SRL .X. a fost recuperata de catre societate prin deducerea amortizarii fiscale, in conditiile in care societatea nu a demonstrat prestarea efectiva a serviciilor facturate de SC .X. SRL .X. si care au constituit baza de calcul pentru determinarea amortizarii mijloacelor fixe.

Suplimentar, s-a constatat că pentru factura nr..X./24.07.2006, inregistrata in luna iulie 2006, in debitul contului .X. „Abator .X. Investitii”, apoi relocata in debitul contului .X. „.X.” societatea a constituit in luna decembrie 2007 provizioane pentru deprecierea avansului acordat SC .X. SRL in suma de .X. lei, provizioane considerate de catre societate ca fiind nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit aferent anului 2007.

Ca urmare, s-a constatat că aceste **cheltuieli cu amortizarea aferenta serviciile facturate de SC .X. SRL** reprezinta cheltuieli nedeductibile și s-a procedat la majorarea profitului impozabil aferent anului 2008 cu suma totala de .X. lei, aferent anului 2009 cu suma de .X. lei și aferent anului 2010 cu suma de .X. lei.

2. Referitor la serviciile de intermediere facturate de SC .X. SRL .X., organele de inspecție fiscală au constatat:

În luna decembrie 2006, SC .X. SRL a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu prestarile de servicii facturate de SC .X. SRL in baza facturii nr..X./22.12.2006, în sumă de .X. lei, emisa in baza Contractului de intermediere nr..X./15.02.2006 în care are calitatea de intermediar.

Contractul de intermediere nr..X./15.02.2006 are ca obiect „[...] identificarea unui partener extern (furnizor) de carcasa porc refrigerata din .X. care sa asigure livrarea catre beneficiar a unei cantitati minime de 20 camioane precum si serviciile de mijlocire si acceptarea ofertei partenerului extern.”

Din verificarea documentelor justificative cu privire la factura emisa de SC .X. SRL a rezultat ca societatea nu a prezentat documente justificative, respectiv rapoarte de activitate, situații de lucrări, studii de piață sau orice alte materiale corespunzătoare din care sa rezulte prestarea efectiva a acestor servicii.

A fost solicitata o Nota explicativa administratorului societății verificate în data de 06.03.2014, prin care se precizează “Contractul prevede ca prestatorul să ne asigure furnizori de materii prime (carcasă refrigerată) din .X.. Ca urmare a implicării prestatorului ca intermediar, în anul 2006 am achiziționat, începând cu luna martie, 46 de camioane (TIR) de carcasa refrigerata (peste 850 tone) de la

.X. din .X.. Anterior, în luna februarie furnizorul .X. refuzase sa ne mai livreze carcasă, si atunci am apelat la acest intermediar. În anexa 1 la prezenta notă sunt detaliate cumpărările de la acest furnizor. A se vedea anexa nr.1 .”

Ca urmare, s-a constatat că societatea nu a justificat cu documente prestarea efectivă a serviciilor de intermediere fiind încălcate prevederile art.21 alin. (4) litera m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.48 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare și art.6 alin.(1) și alin. (2) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel suma de .X. lei reprezinta **cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil pe anul 2006.**

3. Referitor la casarea mijloacelor fixe scoase din functiune, s-a constatat că în baza Procesului verbal de scoatere din functiune nr..X./31.12.2007 intocmit cu ocazia efectuării inventarierii asupra intregului patrimoniu, societatea a inregistrat in categoria cheltuielilor de exploatare suma de .X. lei reprezentând valoarea ramasa neamortizata a mijloacelor fixe casate.

În procesul verbal nr..X./31.12.2007 se mentioneaza ca “o serie de mijloace fixe care datorita uzurii fizice, a starii tehnice si uzurii morale nu mai pot fi utilizate in cadrul societatii”, fapt pentru care comisia de inventariere a mijloacelor fixe a propus scoaterea din folosinta si casarea acestora, iar societatea a înregistrat cheltuielile cu valoarea ramasa neamortizata aferenta mijloacelor fixe casate ca fiind deductibile din punct de vedere fiscal.

În același sens a procedat și în baza Procesului verbal de scoatere din functiune nr..X./30.12.2008 și Procesului verbal de scoatere din functiune nr..X./01.04.2009.

Potrivit prevederilor art.24 alin.(15) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, societatea avea obligatia de a respecta cele trei etape ale casarii, respectiv scoaterea din functiune a activului urmata de dezmembrarea acestuia si valorificarea partilor componente rezultate, prin vanzare sau prin folosirea in activitatea curenta a societatii, asa cum sunt prevazute și la pct. 71⁶ din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

În Nota explicativa din data de 06.03.2014 administratorul societății precizează: „Conform legislației din .X. mijloacele fixe nu au prevăzută "valoarea reziduală". Toată valoarea de intrare a acestora se recuperează prin amortizare. În consecință, la scoaterea din funcțiunea a unor utilaje în cursul anilor 2006-2010 nu am urmărit recuperarea unor materiale care ar fi putut fi sub formă de deșeuri. Costul recuperării acestora ar fi depășit sumele rezultate din valorificarea deșeurilor.

Pentru celelalte active, neamortizate integral din evaluarile realizate la momentul respectiv a rezultat că valoarea a ceea ce s-ar putea recupera este mai mică decât costul recuperării. (ex.: alegerea cărămizii din moloz, calitatea slabă a cărămizii, duc la costuri mai mari decât valoarea a ceea ce se poate recupera).”

Potrivit, prevederilor art.24 alin.(15) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare și pct.71⁶ din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la reincadrarea tranzactiei si implicit la recalcularea profitului impozabil si a impozitului pe profit, prin includerea valorii ramase neamortizate a mijloacelor fixe casate in categoria cheltuielilor nedeductibile din punct de vedere fiscal, suma de .X. lei, defalcată pe ani, astfel: 2007-.X. lei; 2008 – .X. lei; 2009 - .X. lei.

4. Referitor la cheltuielile cu provizioanele constituite asupra creantelor (clienti) neincasate in termen, s-au constatat următoarele:

În luna decembrie 2008, societatea a constituit si inregistrat in debitul contului .X. „Cheltuieli exploatare – provizioane depreciere active circulante” – provizioane pentru clientii neincasati in termen in suma de .X. lei.

Avand in vedere prevederile art.7 alin.(1) pct.33 lit.d), art.21 alin.(3) lit.g), art.21 alin.(4) lit.o) și art.22 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a indeplinit cumulativ conditiile prevazute la art.22 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, fapt pentru care au fost stabilite cheltuieli nedeductibile fiscal in suma de .X. lei la determinarea profitului impozabil pentru anul 2008.

De asemenea, în luna decembrie 2011, societatea a constituit si inregistrat in evidenta contabila provizioane pentru deprecierea unei imobilizari corporale in suma de .X. lei, urmare a producerii unui incendiu la obiectivul Ferma (punctul de lucru a societatii) – incediu ce a fost constatat de Inspectoratul pentru situatii de urgenta „X.” al judetului .X., Subunitatea Garda de Interventie .X. prin Procesul verbal de interventie nr..X./X./11.11.2011.

Avand in vedere prevederile art.7 alin.(1), pct.33 lit.d), art.21 alin.(3) lit.g) și art.22 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a indeplinit cumulativ conditiile prevazute la art.22 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au constatat ca provizioanele constituite cu deprecierea activului de catre societatea verificata nu sunt prevazute la art.22 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, fapt pentru care au fost stabilite cheltuieli nedeductibile fiscal in suma de .X. lei la determinarea profitului impozabil pentru anul 2011.

5. În ceea ce privește înregistrarea in evidența contabila a minusurilor de inventar, pe perioada 2006 – 2010, s-a constatat că inventarierea patrimoniului a fost efectuata in conformitate cu art.7 alin. (1) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si OMFP nr.1753/2004 pentru

aprobarea Normelor privind organizarea si efectuarea inventarierii elementelor de activ si pasiv, cu modificarile si completarile ulterioare.

Administratorul societății a emis Decizii cu privire la gestionarea si inventarierea patrimoniului societatii în urma cărora au fost constituite comisii de inventariere care au avut ca sarcina inventarierea gestiunilor alocate.

În baza proceselor verbale incheiate cu ocazia inventarierilor efectuate de societate asupra patrimoniului si a listelor de inventariere anexate SC .X. SRL a înregistrat în evidenta contabila minusuri cantitative si implicit valorice de diverse sortimente de produse din carne la Gestiunea nr.18 - depozit Frigorifer prin urmatorul articol contabil:

.X. "cheltuieli cu marfa 18" = .X. "mărfuri gestiunea 18" .X. lei

În procesele verbale incheiate cu ocazia inventarierii la Gestiunea nr.18 se mentioneaza: "Comisia de inventariere propune administratorului societatii ca diferenta în minus ... lei care se încadreaza în limita perisabilitatilor admise sa se acorde ca scazaminte legale si sa fie scazute din gestiune conform prevederilor legale". Astfel, societatea a considerat ca minusurile de inventar se încadreaza în limitele perisabilitatilor admise de lege fapt pentru care au fost luate în considerare ca fiind cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil si a impozitului pe profit.

Pentru clarificarea aspectelor cu privire la modul de stabilire a perisabilitatilor, în data de 06.03.2014, s-a solicitat Nota explicativa administratorului societății, în care se precizează "Calcululele au fost efectuate la momentele respective, însa nu se regasesc inscrisurile, (gestionarul nemaifiind angajatul nostru) în consecinta va rugam sa ne acordati un termen pentru a reface aceste calculule pe care o sa vi le prezentam sub forma de anexa la prezenta."

În completarea raspunsului formulat la întrebare nr.9 din Nota explicativa din data în 06.03.2014 dată de administratorul societății, prin adresa nr..X./06.03.2014 a fost prezentat modul de calcul al perisabilitatilor stabilit de societate, pentru perioada 2006-2010.

Din analiza documentara cu privire la modul de calcul al perisabilitatilor s-au constatat urmatoarele aspecte:

1. În vederea stabilirii limitei maxime admise de perisabilitate, SC .X. SRL a aplicat un coeficient de .X.% asupra cantitatilor de marfuri efectiv intrate în perioada cuprinsa între doua inventare, respectiv a aplicat:

- Coeficientul de .X.% prevazut ca limita maxima de perisabilitate pe perioada transportului,

- Coeficientul de .X.% prevazut ca limita maxima de perisabilitate pe perioada depozitarii.

2. Conform prevederilor anexei nr.1 din HG nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, pentru carnea congelata nu este prevazut un coeficient prin care sa fie stabilita o limita maxima de perisabilitate pe timpul transportului, fapt pentru care societatea nu avea dreptul aplicarii coeficientului de .X.% asupra cantitatii marfurilor intrate.

3. Mai mult, societatea nu a prezentat în vederea sustinerii modului de aplicare a coeficientului de .X.% asupra cantitatilor de marfuri (carne refrigerata) intrate, acte si documente justificative din care sa rezulte ca au fost aprobate de catre managerul/administratorul/directorul societatii ca si perisabilitati - nivelul cantitatilor efectiv constatate ca pierderi naturale cu ocazia receptionarii marfurilor transportate asa cum prevede art.4 din HG nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare.

4. Totodata, în perioada supusa verificarii societatea a condus evidenta cantitativ-valoriga pentru fiecare produs/lot în parte achizitionat cu preturile unitare aferente astfel ca, în urma inventarierii efectuate SC .X. SRL a stabilit în mod concret produsul/lotul si pretul de intrare aferent pentru care s-a constatat lipsa în gestiune. Înregistrarea în evidenta contabila a descarcarii din gestiune a marfurilor constata lipsa la inventar s-a efectuat la pretul de achizitie a acestora.

Având în vedere prevederile Anexei 1 punctul 51 din Ordinul nr. 753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile art.4, art.9 și art.13 lit.a) din HG nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea corecta a perisabilităților maxime admise de lege, din care rezulta ca minusurile de inventar nu se încadreaza, în totalitate, în limitele maxime de perisabilitate admise de lege.

Astfel, în baza prevederilor art.21 alin.(1) și art.21 alin.(3) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal ulterioare, pct.22 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile art.11 și art.12 din Hotararea nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, organele de inspectie fiscală **nu au acceptat la deducere suma de .X. lei, reprezentand valoarea minusurilor de inventar, defalcată pe ani astfel: 2006 – .X. lei; 2007 – .X. lei, 2008 – .X. lei; 2009 – .X. lei; 2010 -.X. lei.**

6. Referitor la cheltuielile efectuate cu deplasarea în .X. a salariatului .X., s-a constatat că în perioada iulie 2008- decembrie 2011 SC .X. SRL a înregistrat în categoria cheltuielilor de exploatare, respectiv în debitul contului .X. "Cheltuieli cu deplasarea, detasari si transferari" suma de .X. lei, reprezentand cheltuieli cu deplasarea si cazarea acordate salariatului .X. pentru deplasările în .X..

În vederea justificarii acestor cheltuieli, societatea a prezentat ordinele de deplasare întocmite pe numele persoanei fizice .X., iar anexat la acestea deconturile întocmite conform legislatiei specifice statului german, fara să prezinte alte acte si documente justificative de natura sa dovedeasca deplasarea efectiva în .X. în interesul realizarii sarcinilor de serviciu (documente din care sa rezulte achizitia de combustibil, cazarea etc.).

Aceasta cheltuiala a fost considerata de catre SC .X. SRL ca fiind deductibila din punct de vedere fiscal la stabilirea profitului impozabil aferent sediului permanent din .X..

Conform prevederilor art.31 alin.(1) si alin.(2) și art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.13 și 44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare și ale art.6 alin.(1) si alin.(2) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, s-a constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil/pierderii fiscale atat la nivelul sediului permanent din .X., cat si la nivelul societatii în sumă de .X. lei, defalcată pe ani astfel 2008 – .X. lei; 2009 – .X. lei și 2010 – .X. lei.

7. În ceea ce privește creditul fiscal, s-au constatat următoarele:

Pe perioada iunie 2008 – decembrie 2011 SC .X. SRL a desfasurat in .X. activitati de prestari servicii in domeniul prelucrării carni in baza unor contracte si acte aditionale incheiate cu .X..

SC .X. SRL are declarat punct de lucru in .X. (sediul permanent), totodata fiind inregistrat si in scopuri de TVA in .X., iar pentru realizarea prestarilor de servicii angajeaza personal contractual in Romania, care ulterior este trimis in .X. pe perioade de pana la 1 an, respectiv 2 ani.

Pentru activitatea desfasurata de SC .X. SRL la sediul permanent din .X., statele de plata sunt intocmite de societate - prin intermediul unei societati de contabilitate germana - care calculeaza, declara, retine si achita la organul fiscal din .X. impozitul pe venitul din salarii (lohnsteuer) si un alt impozit specific statului strain (solidaritatzuschlag).

Pentru personalul contractual trimis in .X., SC .X. SRL a prezentat urmatoarele documente:

- Contractul individual de munca pentru fiecare salariat inregistrat la Inspectoratul Teritorial de Munca, in care se stipuleaza salariul de baza lunar brut si alte elemente constitutive cum ar fi: sporuri de noapte, indemnizatii si alte adaosuri precum si modalitatea de salarizare convenita intre parti si anume salarizare in regie;

- Actul aditional la fiecare contract individual de munca, semnat de ambele parti, prin care se aduce la cunostinta salariatului/angajatului schimbarea locului de munca, durata de munca, salarizarea, conditiile la noul loc de munca etc.;

- Contractul colectiv de munca;

- Regulamentul Intern.

De asemenea, pentru personalul angajat si trimis in .X., SC .X. SRL a obtinut in perioada supusa verificarii de la Casa Nationala de Pensii si Alte Drepturi de Asigurari Sociale certificatul E 101 respectiv A1 (din 2010) privind legislatia aplicabila in materie de securitate sociala, care atesta ca personalul trimis in strainatate de catre SC .X. SRL nu are obligatia de a plati contributiile sociale intr-un

alt stat membru (.X.) si ca angajatul, cetățean român, este subiect al legislației sociale din .X..

Astfel, potrivit documentelor prezentate SC .X. SRL acorda angajatilor trimisi in strainatate pentru munca prestata, urmatoarele sume de bani:

- **in .X.**, suma inscrisa in contractul individual de munca reprezentand salariul de baza lunar, pentru care SC .X. SRL intocmeste in tara state de plata, calculeaza obligatiile fiscale aferente (impozit pe venit si contributi sociale), le declara si achita la organul fiscal teritorial din .X.. Cheltuielile cu sumele achitate se inregistreaza in evidenta contabila din Romania in contul .X. "Cheltuieli cu salariile personalului".

- **in .X.**, o suma de bani in euro cu titlu de " indemnizatie " pentru care SC .X. SRL intocmeste in aceasta tara, prin intermediul unei societati de contabilitate germana, state de plata. Urmare a verificarilor efectuate asupra statelor de plata s-a constatat ca fiecarui salariat i se retine si se achita catre statul german impozitul pe venitul din salarii (lohnsteuer) si un alt impozit specific statului strain (solidaritatzuschlag). Cheltuielile cu sumele acordate personalului detasat pentru munca prestata in .X. sunt inregistrate in contabilitatea persoanei juridice romane verificate in contul .X. "Cheltuieli cu salariile personalului".

S-a constatat că, în fapt, sumele inscrise in statele de plata din .X. si primite de fiecare angajat in parte, sunt stabilite in functie de timpul efectiv lucrat, asa cum rezulta din actele si documentele puse la dispozitie de catre societatea verificata (spre exemplificare pentru salariatii – .X., .X. si .X.), fara inasa a fi constituite, declarate si achitate la bugetul asigurarilor sociale, obligatiile fiscale aferente, respectiv contributi sociale obligatorii.

Astfel, organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea contributiilor pentru asigurari sociale obligatorii datorate de angajator, pentru perioada iunie 2008 – decembrie 2008, influentand baza de calcul a profitului impozabil/pierderii fiscale, cu cheltuielile aferente acestor contributi, in suma totala de .X. lei astfel:

- contributia de asigurari sociale datorata de angajator in suma de .X. lei;
- contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator in suma de .X. lei;
- contributia de asigurari sociale de sanatate datorata de angajator in suma de .X. lei;
- contributia la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale in suma de .X. lei;
- contributia de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator in suma de .X. lei;
- contributia pentru concedii si indemnizatii pentru asigurari sociale datorata de angajator in suma de .X. lei.

Totodata, profitul impozabil aferent anului 2008 a fost influentat si cu suma de .X. lei reprezentand cheltuielile de natura salariala rezultate din reintregirea venitului brut cu contributiile sociale individuale stabilite suplimentar in timpul inspectiei fiscale.

Metoda de calcul utilizata de organele de inspectie fiscala la determinarea contributiilor sociale suplimentar datorate de societate a fost aceea de determinare

a venitului brut pornind de la venitul net primit de fiecare angajat, conform statelor de plata intocmite in .X. si .X. de catre societate.

Conform prevederilor art.31 alin.(1) si alin.(2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare și pct.91 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, **suma de .X. lei va fi tratata ca si cheltuiala deductibila la calculul profitului impozabil atat la nivelul sediului permanent din .X. cat si la nivelul societatii pentru anul 2008.**

De asemenea, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu deplasarea in .X. a salariatului .X., nedeductibile, în sumă de .X. lei.

Ca urmare a rezultat o reasezare fiscala a cheltuielilor aferente sediului permanent din .X. si implicit recalcularea creditului fiscal, rezultand astfel la finele anului 2008 o pierdere fiscala la nivelul sediului permanent din .X. in suma de .X. lei, iar conform prevederilor legale, SC .X. SRL nu avea dreptul de a deduce suma de .X. lei din impozitul pe profit datorat in Romania pentru anul 2008.

Consecinta fiscala o reprezinta calcularea in mod eronat a profitului impozabil si a impozitului pe profit aferent exercitiului financiar al anului 2008, de catre SC .X. SRL.

Totodată, pe anul 2009, în același sens, organele de inspecție fiscală au stabilit contribuții pentru asigurari sociale obligatorii datorate de angajator, influentand astfel baza de calcul a profitului impozabil, cu cheltuielile aferente acestor contributii, in suma totala de .X. lei astfel:

- contributia de asigurari sociale datorata de angajator in suma de .X. lei;
- contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator in suma de .X. lei;
- contributia de asigurari sociale de sanatate datorata de angajator in suma de .X. lei;
- contributia la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale in suma de .X. lei;
- contributia de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator in suma de .X. lei;
- contributia pentru concedii si indemnizatii pentru asigurari sociale datorata de angajator in suma de .X. lei.

Profitul impozabil aferent anului 2009 a fost influentat si cu suma de .X. lei, reprezentand cheltuielile de natura salariala rezultate din reintregirea venitului brut cu contributiile sociale individuale stabilite suplimentar in timpul inspectiei fiscale.

De asemenea, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu deplasarea in .X. a salariatului .X., nedeductibile, în sumă de .X. lei.

Ca urmare a rezultat o reasezare fiscala a cheltuielilor aferente sediului permanent din .X. si implicit recalcularea creditului fiscal, rezultand astfel la finele anului 2009 o pierdere fiscala la nivelul sediului permanent din .X. in suma de .X. lei, iar conform prevederilor legale SC .X. SRL nu avea dreptul de a deduce suma de .X. lei din impozitul pe profit datorat in Romania pentru anul 2009.

Consecinta fiscala o reprezinta calcularea in mod eronat a profitului impozabil si a impozitului pe profit aferent exercitiului financiar al anului 2009, de catre SC .X. SRL.

Pe anul 2010, organele de inspectie fiscala au stabilit contributiile pentru asigurari sociale obligatorii datorate de angajator, influentand astfel baza de calcul a profitului impozabil, cu cheltuielile aferente acestor contributii, in suma totala de de **.X. lei**, astfel:

- contributia de asigurari sociale datorata de angajator in suma de .X. lei;
- contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator in suma de .X. lei;
- contributia de asigurari sociale de sanatate datorata de angajator in suma de .X. lei;
- contributia la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale in suma de .X. lei;
- contributia de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator in suma de .X. lei;
- contributia pentru concedii si indemnizatii pentru asigurari sociale datorata de angajator in suma de .X. lei.

Totodata, profitul impozabil aferent anului 2010 a fost influentat si cu suma de **.X. lei** reprezentand cheltuielile de natura salariala rezultate din reintregirea venitului brut cu contributiile sociale individuale stabilite suplimentar in timpul inspectiei fiscale.

De asemenea, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu deplasarea in .X. a salariatului .X., nedeductibile, în sumă de .X. lei.

Ca urmare a rezultat o reasezare fiscala a cheltuielilor aferente sediului permanent din .X. si implicit recalcularea creditului fiscal, rezultand astfel la finele anului 2010 o pierdere fiscala la nivelul sediului permanent din .X. in suma de .X. lei, iar conform prevederilor legale SC .X. SRL nu avea dreptul de a deduce suma de .X. lei din impozitul pe profit datorat in Romania pentru anul 2010.

Consecinta fiscala o reprezinta calcularea in mod eronat a profitului impozabil si a impozitului pe profit aferent exercitiului financiar al anului 2010, de catre SC .X. SRL.

Pe anul 2011 organele de inspectie fiscala au stabilit contributiile pentru asigurari sociale obligatorii datorate de angajator, influentand astfel baza de calcul a profitului impozabil, cu cheltuielile aferente acestor contributii, in suma totala de de 3.166.926 lei astfel:

- contributia de asigurari sociale datorata de angajator in suma de .X. lei;
- contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator in suma de .X. lei;
- contributia de asigurari sociale de sanatate datorata de angajator in suma de .X. lei;
- contributia la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale in suma de .X. lei;

-contributia de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator in suma de .X. lei;

-contributia pentru concedii si indemnizatii pentru asigurari sociale datorata de angajator in suma de .X. lei.

Totodata, profitul impozabil aferent anului 2011 a fost influentat si cu suma de **.X. lei** reprezentand cheltuielile de natura salariala rezultate din reintregirea venitului brut cu contributiile sociale individuale stabilite suplimentar in timpul inspectiei fiscale.

De asemenea, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu deplasarea in .X. a salariatului .X., nedeductibile, în sumă de .X. lei.

Ca urmare a rezultat o reasezare fiscala a cheltuielilor aferente sediului permanent din .X. si implicit recalcularea creditului fiscal, rezultand astfel la finele anului 2009 o pierdere fiscala la nivelul sediului permanent din .X. in suma de .X. lei, iar conform prevederilor legale SC .X. SRL nu avea dreptul de a deduce suma de .X. lei din impozitul pe profit datorat in Romania pentru anul 2011.

Consecinta fiscala o reprezinta calcularea in mod eronat a profitului impozabil si a impozitului pe profit aferent exercitiului financiar al anului 2011, de catre SC .X. SRL.

8. Organele de inspectie fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile și venituri impozabile, astfel:

- cheltuieli cu servicii turistice pentru care nu se justifică că au fost prestate în scopul realizării de venituri impozabile în sumă de .X. lei (2006 – .X. lei; 2007- .X. lei);

- cheltuieli cu descărcarea din gestiune a mărfurilor reprezentând scăzăminte, fără documente justificative în sumă de .X. lei (2006 – .X. lei; 2008 – .X. lei);

- cheltuieli cu achiziționarea de echipamente de fitness în sumă de .X. lei (2007 – .X. lei; 2008 – .X. lei; 2009 – .X. lei; 2010 – .X. lei; 2011 – .X. lei);

- cheltuieli cu întreținerea, amortismentele, taxele locale aferente imobilelor din patrimoniul societății puse la dispoziția comodatariilor cu titlu gratuit în sumă de .X. lei (2008 – .X. lei; 2009 - .X. lei; 2010 – .X. lei; 2011 – .X. lei);

- cheltuieli cu provizioane pentru creanțe neîncasate (2008 – .X. lei);

- venituri neevidențiate din subvenții pentru investiții cu care se vor reintregi veniturile impozabile pe perioada cuprinsă între data la care societatea avea această obligație și data înregistrării efective a acestora (2008 – .X. lei; 2009 - .X. lei; 2010 – .X. lei);

- venituri neevidențiate in surplusul din reevaluarea imobilizărilor corporale, în sumă de .X. lei (2009 – .X. lei; 2010 – .X. lei; 2011 - .X. lei).

- venituri generate de descărcarea din gestiune a mărfurilor (2008 – .X. lei);

- reîntregirea veniturilor impozabile pe perioada între data prestării serviciilor de abatorizare și data facturării acestora (2011 - .X. lei).

Ca urmare, pe perioada 2006 – 2010 s-a stabilit impozit pe profit în sumă de (-.X. lei) [.X. + .X. + (- .X.) + (- .X.) + (.X.)], iar pe anul 2011 s-a stabilit pierdere fiscală în cuantum de .X. lei.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei pe anul 2006 și în sumă de .X. lei pe anul 2007 au fost calculate dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei, până la data de 24.04.2009.

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

Perioada verificată: ianuarie 2007 – decembrie 2011.

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziționării unui mijloc fix (masina de tamblat), s-au constatat următoarele:

În luna decembrie 2009, conform facturii nr..X./17.12.2009 emisa de SC .X. SRL, societatea a achiziționat un mijloc fix (masina de injectat in procesarea carnii) in valoare totala de .X. lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei. Tot in luna decembrie 2009, SC .X. SRL a emis factura nr..X./31.12.2006 catre SC .X. SRL (societate aflata in procedura de insolventa incepand cu data de 03.04.2009) in valoare totala de .X. lei (fara TVA), reprezentand vanzarea aceluasi mijloc fix (masina de injectat in procesarea carnii).

In luna iunie 2010, SC .X. SRL a achiziționat de la SC .X. SRL mijlocul fix, respectiv masina de injectat in procesarea carnii - conform facturii nr..X./09.06.2010 in valoare de .X. lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Din verificarea modului de inregistrare a facturilor s-a constatat ca societatea a dedus in mod nejustificat taxa pe valoarea adăugată aferenta achizitiei mijlocului fix (masina de injectat in procesarea carnii) in suma de .X. lei, fapt pentru care s-a solicitat nota explicativa administratorului SC .X. SRL, în care se precizează "SC .X. SRL a fost unul din clienții societății noastre de la care erau sume de încasat ca urmare a livrărilor făcute. La data operațiunilor de mai sus era puțin probabil că se pot încasa o mare parte a debitelor de la SC .X. SRL. A fost preluată această mașină cu scopul de a compensa o parte din debit. Vânzarea către SC .X. urmărea tocmai valorificarea acestei mașini. În scurt timp s-a dovedit că nici SC .X. SRL nu este un partener viabil. La data facturării către SC .X. SRL această societate urma un plan de reorganizare ca urmare a unei cereri de insolvență".

De asemenea, s-a constatat că de la data achiziționării mijlocului fix (masina de injectat in procesarea carnii) si până la data 31.12.2011, societatea nu a calculat si inregistrat in evidenta contabila amortismentul aferent acestui mijloc fix.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit ca SC .X. SRL nu a putut justifica faptul ca mijlocul fix achiziționat (masina de injectat in procesarea carnii) a fost utilizat in scopul operatiunilor sale taxabile si ca atare **societatea nu avea dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată in suma de .X. lei**, conform prevederilor art.145 alin.(1), alin.(2) lit.a) si alin.(3), art.156² alin.(2) și art.158 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea colectată aferentă minusurilor de inventar, s-a constatat că în perioada 2006 – 2011, inventarierea patrimoniului a fost efectuată în conformitate cu art.7 alin.(1) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, OMFP nr.1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și pasiv, cu modificările și completările ulterioare și a OMFP nr.2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, cu modificările și completările ulterioare.

În perioada ianuarie 2006 – decembrie 2010, în baza proceselor verbale încheiate cu ocazia inventarierilor efectuate asupra patrimoniului și a listelor de inventariere anexate, SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă minusuri cantitative și implicit valorice la diverse sortimente de produse din carne la Gestiunea nr.18 - depozit Frigorifer și Gestiunea nr.5 prin următorul articol contabil:

.X. "Cheltuieli cu marfa 18" = .X. "Mărfuri Gest. 18"

Pentru anul 2006 cu suma de .X. lei;

Pentru anul 2007 cu suma de .X. lei;

Pentru anul 2008 cu suma de .X. lei;

Pentru anul 2009 cu suma de .X. lei;

Pentru anul 2010 cu suma de .X. lei.

.X. "Variația stocurilor producție porc" = .X. "Produse finite porc"

Pentru anul 2009 cu suma de .X. lei;

Pentru anul 2010 cu suma de .X. lei.

Totodată, în procesele verbale încheiate cu ocazia inventarierii la Gestiunile nr.18 și nr.5 se menționează: "Comisia de inventariere propune administratorului societății ca diferența în minus ... lei care se încadrează în limita permisibilităților admise să se acorde ca scăzăminte legale și să fie scăzute din gestiune conform prevederilor legale", societatea considerând că minusurile de inventar se încadrează în limitele permisibilităților admise de lege.

În Nota explicativă a administratorului societății se precizează: "Calculurile au fost efectuate la momentele respective, însă nu se regăsesc înscrisurile, (gestionarul nemaifiind angajatul nostru) în consecință vă rugăm să ne acordați un termen pentru a reface aceste calcule pe care o să vi le prezentăm sub formă de anexa la prezenta".

În completarea răspunsului formulat la întrebarea nr.9 din nota explicativă, prin adresa nr..X./06.03.2014 a fost prezentat modul de calcul al permisibilităților stabilit de societate, pentru perioada 2006-2010 și din analiza modului de calcul al permisibilităților s-au constatat următoarele:

În vederea stabilirii limitei maxime admise de permisibilitate, SC .X. SRL a aplicat un coeficient de 0,4% asupra cantităților de mărfuri efectiv intrate în perioada cuprinsă între două inventare, respectiv a aplicat:

- Coeficientul de .X.% prevazut ca limita maxima de perisabilitate pe perioada transportului,

- Coeficientul de .X.% prevazut ca limita maxima de perisabilitate pe perioada depozitarii.

Conform prevederilor anexei nr.1 din HG nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, pentru carnea congelata - mentionata in anexa prezentata in raspunsul la nota explicativa, la rubrica "denumire" - nu este prevazut un coeficient prin care sa fie stabilita o limita maxima de perisabilitate pe timpul transportului, fapt pentru care societatea nu avea dreptul aplicarii coeficientului de 0,15% asupra cantitatii marfurilor intrate.

Mai mult, societatea nu a prezentat in vederea sustinerii modului de aplicare a coeficientului de .X.% asupra cantitatilor de marfuri (carne refrigerata) intrate, acte si documente justificative din care sa rezulte ca au fost aprobate de catre managerul/administratorul/directorul societatii ca si perisabilitati - nivelul cantitatilor efectiv constatate ca pierderi naturale cu ocazia receptionarii marfurilor transportate asa cum prevede art.4 din HG nr. 831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare.

Totodata, societatea in perioada supusa verificarii a condus evidenta cantitativ-valorica pentru fiecare produs/lot in parte achizitionat cu preturile unitare aferente, astfel ca, in urma inventarierii efectuate SC .X. SRL a stabilit in mod concret produsul/lotul si pretul de intrare aferent pentru care s-a constatat lipsa in gestiune. Inregistrarea in evidenta contabila a descarcarii din gestiune a marfurilor constata lipsa la inventar s-a efectuat la pretul de achizitie a acestora.

Avand in vedere prevederile Anexei 1 punctul 51 din Ordinul nr.1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, cu modificarle si completarile ulterioare, Anexei 1 punctul 41 din Ordinul nr.2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea si efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii, cu modificarile si completarile ulterioare și art.13 lit.a) din HG nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea corecta a perisabilitatilor maxime admise de lege rezultând ca minusurile de inventar nu se incadreaza, in totalitate, in limitele maxime de perisabilitate admise de lege.

Astfel, s-a constatat că au fost incalcate prevederile art.128 alin.(4) lit.d), art.140 alin.(1), art.156² alin.(2) și art.158 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare și pentru perioada 2007-2010, organele de inspectie fiscala au influentat taxa pe valoarea adăugată colectata cu suma de .X. lei, in sensul majorării acesteia cu sumele:

- pentru anul 2007 cu suma de .X. lei;
- pentru anul 2008 cu suma de .X. lei;
- pentru anul 2009 cu suma de .X. lei;
- pentru anul 2010 cu suma de .X. lei.

3. Referitor la exercitarea dreptului de deducere a TVA, anticipat momentului în care TVA devine exigibilă, s-a constatat că societatea si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor fiscale emise de terțe persoane juridice, anticipat momentului în care TVA devine exigibilă, astfel:

În luna decembrie 2007, societatea a înregistrat în mod eronat factura nr..X./03.01.2008 emisa de SC .X. SRL către SC .X. SRL în valoare totală de .X. lei, din care TVA în suma de .X. lei, diminuându-și taxa pe valoarea adăugată de plată cu suma .X. lei până la momentul stornării facturii nr. .X./03.01.2008, respectiv în luna ianuarie 2008.

În luna octombrie 2008, în baza facturii proforme nr..X./29.10.2008 emisa de SC .X. SRL, societatea a dedus în mod eronat taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, diminuându-și taxa pe valoarea adăugată de plată până la momentul în care furnizorul a emis factura nr..X./03.11.2008 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei. În luna mai 2010, societatea si-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă facturii nr..X. emisa de SC .X. SRL în luna iunie 2010. Valoarea facturii este în suma totală de .X. lei, din care taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei.

S-a constatat că au fost încălcate prevederile art.145 alin.(1), art.146 alin.(1) lit.a), art.156² alin.(2) și art.158 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare astfel că, organele de inspecție fiscală au influențat taxa pe valoarea adăugată de plată în sensul majorării acesteia.

4. În ceea ce privește declararea livrarilor intracomunitare de bunuri efectuate de diversi parteneri din Comunitatea Europeană către SC .X. SRL și recepționate de SC .X. SRL, din verificarea comparativă efectuată asupra actelor și documentelor contabile și justificative a SC .X. SRL cu privire la achizițiile intracomunitare efectuate, a datelor furnizate din sistemul VIES cu privire la livrarile intracomunitare declarate de contribuabili din statele membre, precum și a informațiilor rezultate din Declarațiile recapitulative privind livrarile/achizițiile intracomunitare de bunuri (cod .X.), aferente perioadei ianuarie 2008 – decembrie 2011 depuse de către societate, s-au constatat următoarele:

Diferența negativă aferentă trimestrului I 2008 în suma de .X. lei, rezultată ca fiind declarată de operatorul intracomunitar .X. (cod TVA FR .X.) și nedeclarată de SC .X. SRL;

Diferența negativă aferentă trimestrului I 2008 în suma de .X. lei, rezultată ca fiind declarată de operatorul intracomunitar .X. (cod TVA .X.) și nedeclarată de SC .X. SRL;

-diferența negativă aferentă perioadei noiembrie 2011 – decembrie 2011 în suma de .X. lei, rezultată ca fiind declarată de operatorul intracomunitar .X. .X. (cod TVA FR.X.) și nedeclarată de SC .X. SRL.

Prin Nota explicativă dată de administratorului societății a rezultat:

„Societatile .X. SRL si SC .X. SRL au avut parteneri (furnizori) comuni, relatiile desfasurandu-se direct de catre fiecare sau si una prin intermediul celeilalte. Unii dintre furnizorii societății SC .X. SRL si ai SC .X. SRL au facturat din eroare către SC .X. SRL bunuri și servicii, prestate de fapt pentru SC .X. SRL. Bunurile au fost recepționate de SC .X. SRL, dupa cum urmeaza:

-in data de 14.03.2008 SC .X. SRL a receptionat cu nr..X./14.03.2008 marfa de la .X. in valoare de .X. Eur;

-in data de 22.02.2008 SC .X. SRL a receptionat cu nr..X./22.02.2008 marfa de la .X. in valoare .X. Eur;

-in data de 18.11.2011 SC .X. SRL a receptionat cu nr..X./18.11.2011 marfa de la .X. in valoare .X. Eur;

-in data de 19.11.2011 SC .X. SRL a receptionat cu nr..X./19.11.2011 marfa de la .X. in valoare .X. Eur;

-in data de 12.12.2011 SC .X. SRL a receptionat cu nr..X./12.12.2011 marfa de la .X. in valoare .X. Eur.

Menționăm că SC .X. SRL este singura societate care a înregistrat facturile în cauză și le-a declarat prin Declarația .X., de asemenea precizam ca in fisele solicitate de catre SC .X. SRL partenerilor susmentionati, aceste facturi apar ca avand destinatar pe SC .X. SRL.”

Din analiza documentele prezentate de SC .X. SRL in anexa la nota explicativa, s-a constatat ca:

- in cadrul facturii nr..X./19.02.2008 in valoare totala de .X. EUR (.X. lei) emisa de .X. (cod TVA .X.) este mentionata adresa de facturare a SC .X. SRL, precum si codul de inregistrare in scopuri de TVA a acesteia (RO .X.), iar ca adresa de destinatie este inscrisa SC .X. SRL .X.;

- in cadrul facturii nr..X./10.03.2008 in valoare totala de .X. EUR (.X. lei) emisa de .X. (cod TVA FR .X.) este mentionata adresa de facturare a SC .X. SRL, iar ca adresa de destinatie este inscrisa SC .X. SRL .X.;

- in cadrul facturilor nr..X./15.11.2011, nr..X./16.11.2011 si nr..X./08.12.11 in valoare totala de .X. EUR (.X. lei) emise de .X. .X. (cod TVA FR.X.) este mentionat codul de inregistrare in scopuri de TVA a SC .X. SRL (RO .X.).

Totodata, din cuprinsul facturilor emise de partenerii intracomunitari mentionati a rezultat ca livrarea bunurilor s-a efectuat in conditii de livrare “EXW”.

Avand in vedere ca bunurile facturate de partenerii intracomunitari catre SC .X. SRL au fost receptionate de reprezentanții SC .X. SRL aceasta dispunând de bunuri ca si proprietar, organele de inspectie fiscala au constatat că operatiunea economica intra in sfera de aplicare a TVA.

Potrivit prevederilor art.126 alin.(1), art.128 alin (1) și art.158 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru anul 2008, respectiv anul 2011, organele de inspectie fiscala au influentat taxa pe valoarea adăugată colectata cu suma de .X. lei, in sensul majorării acesteia si implicit a taxei pe valoarea adăugată de plata datorata bugetului de stat, astfel:

- pentru anul 2008 – TVA in suma de .X. lei (.X. lei x 19%);

- pentru anul 2011 – TVA in suma de .X. lei (.X. lei x 24%).

5. Referitor la tranzactiile comerciale efectuate intre SC .X. SRL si SC .X. SRL, s-au constatat urmatoarele:

În perioada martie 2009 - aprilie 2009, SC .X. SRL a înregistrat in evidenta contabila livrari de marfuri catre clientul SC .X. SRL în valoare totala de .X. lei (din care TVA supusa taxarii inverse în sumă de .X. lei), inregistrari efectuate in baza documentelor emise catre client.

SC .X. SRL a livrat, in aceeasi zi, acelasi tip de produs (ex. Jambon porc L1 III), in baza mai multor facturi emise in aceeasi zi catre SC .X. SRL cu valoare până in suma de .X. lei astfel încât, furnizorul incasează de la client contravaloarea mărfurilor livrate doar prin casierie in numerar.

Conform Hotararii Tribunalului .X. nr..X./15.04.2008, pentru SC .X. SRL s-a dispus deschiderea procedurii generale de insolventa astfel ca, pe facturile emise de SC .X. SRL s-a inregistrat mentiunea taxare inversa.

Analizand relatiile comerciale derulate intre SC .X. SRL si SC .X. SRL s-a constatat ca societatea verificată nu a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala contractele comerciale si/sau alte acte sau documente cu functiuni similare, incheiate intre parti.

Prin Nota explicativa administratorul societății precizează „Tranzactiile comerciale derulate cu SC .X. SRL, in perioada martie –aprilie s-au desfasurat in baza unor contracte consensuale”, iar în ceea ce privește documentele care au insotit livrarile de produse efectuate de SC .X. SRL catre SC .X. SRL s-a precizat că „Facturile fiscale au fost emise de catre SC .X. SRL”

De asemenea, cu privire la detinerea certificatelor care atestă calitatea produselor livrate catre SC .X. SRL, prin nota explicativă se precizează că “Nu. Declaratia de conformitate s-a completat intr-un singur exemplar care a ramas la client.”

In vederea stabilirii conditiilor in care s-a efectuat transportul produselor livrate, respectiv in sarcina carei parti a revenit realizarea transportului legat de aceste produse, a fost luata nota explicativa administratorului SC .X. SRL, în care se precizează că “In functie de disponibilitatea transportului nostru (SC .X. SRL) si de solicitarea clientului, transportul a fost fie in sarcina SC .X. SRL fie in sarcina clientului.”

Conform datelor furnizate de aplicatia informatica administrata de ANAF - INFOPC a rezultat faptul ca SC .X. SRL are ca obiect principal de activitate „Constructii de cladiri si lucrari de geniu civil” – cod CAEN - .X..

Astfel, prin adresa nr..X./12.12.2013 emisa de DGAMC s-a solicitat Administratiei Judetene a Finantelor Publice - .X. efectuarea unui control incrucisat cu privire la verificarea realitatii și legalitatii operatiunilor comerciale si financiare derulate între SC .X. SRL si SC .X. SRL pentru perioada ianuarie 2009 – decembrie 2009.

Prin adresa nr..X./06.02.2014 emisa de Administratiei Judetene a Finantelor Publice .X. s-a transmis Procesul verbal nr..X./05.02.2014 incheiat la SC .X. SRL, din care au rezultat urmatoarele aspecte:

SC .X. SRL nu a înregistrat achiziții de bunuri de la SC .X. SRL. Societatea a desfășurat activitate de construcții de clădiri și lucrări de geniu civil, așa cum rezultă din actul constitutiv și certificatul de înregistrare a SC .X. SRL.

Societatea nu a deținut cantine sau puncte de lucru în care să desfășoare activități de alimentație publică, iar din declarația pe proprie răspundere a administratorului SC .X. SRL a rezultat că aceasta nu a derulat tranzacții cu SC .X. SRL.

Din declarația pe propria răspundere a directorului economic, reprezentant al SC .X. SRL, prin împuternicirea nr. X./05.02.2014 dată de către administratorul judiciar a rezultat că "SC .X. SRL nu a avut tranzacții cu SC .X. SRL".

Ca urmare, s-a constatat că au fost încălcate prevederile art.128 alin.(1), art.160 alin.(1) și alin.(2) lit.b), art.134² alin.(1) și alin.(2), lit.a), art.140, alin.(1) și art.158, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pentru perioada martie 2009 – aprilie 2009, organele de inspecție fiscală au influențat taxa pe valoarea adăugată colectată cu suma de .X. lei, în sensul majorării TVA de plată datorată bugetului de stat.

6. De asemenea, s-au constatat următoarele:

- taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu întreținerea imobilelor acordate gratuit SC .X. SRL, dedusă eronat, în sumă .X. lei (2008 - .X. lei, 2011- .X. lei);

- taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu achiziția echipamentelor de fitness, dedusă eronat, în sumă .X. lei (2007 – .X. lei; 2011 – .X. lei);

- taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă serviciilor de incinerarea cărnii influențată în sensul majorării acesteia pe perioada de la data intervenirii faptului generator până la data emiterii facturii (.X. lei) ;

- taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă cheltuielilor cu descărarea din gestiune care depășesc limita legală pentru perisabilități în sumă de .X. lei pe anul 2008;

- taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă avansului încasat de la .X. (.X. lei);

- taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă serviciilor de abatorizare pe perioada de la data intervenirii faptului generator până la data emiterii facturii de către societate (.X. lei).

Potrivit celor constatate organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și au stabilit taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentară în sumă de .X. lei.

În consecință, s-au stabilit în sarcina societății taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

7. În Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./23.10.2014 la capitolul „Alte constatări” sunt prezentate tranzacțiile efectuate de SC .X. SRL cu SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SA, SC .X. SRL, SC .X. COM SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL constatate cu ocazia verificării

încrucișate la SC .X. SRL, anterior începerii inspecției fiscale generale, fiind încheiat Procesul verbal nr..X./11.11.2011, fără a fi calculate obligații fiscale suplimentare de plată.

Referitor la aceste constatări, la pag.245 din raportul de inspecție fiscală se precizează "În situația în care față de aspectele prezentate la cap.V, subcapitolul V.A.8, respectiv cu privire la tranzacțiile comerciale și financiare realizate între SC .X. SRL și societățile mai sus menționate, apar date suplimentare necunoscute la data încheierii prezentului raport de inspecție fiscală **ne rezervăm dreptul de a reverifica această perioadă** în baza prevederilor art.105 ^1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare".

IMPOZITUL PE VENITUL PERSOANELOR NEREZIDENTE

Perioada supusa verificarii: ianuarie 2007-decembrie 2011.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada supusa verificării societatea nu a constituit, reținut, declarat și virat impozitul pe veniturile obținute din România de către persoane nerezidente deși a înregistrat în evidența contabilă, în baza facturilor emise de către terțe persoane juridice nerezidente, achiziții de servicii de intermediere efectuate în legătură cu anumite operațiuni comerciale (comisioane).

Analizând serviciile prestate de diverse societăți din .X. și .X., respectiv .X., .X., .X. SRL .X. și .X. SRL .X. către SC .X. SRL, s-a constatat că societatea a achitat integral contravaloarea facturilor emise de către partenerii externi **fără să constituie, să rețină și să vireze la bugetul de stat impozitul pe veniturile obținute din România de către persoane nerezidente.**

În vederea stabilirii dacă societatea beneficiază de prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate între România și alte țări s-au prezentat următoarele documente:

- pentru firma .X. SL .X. - certificatele de rezidență fiscală eliberate de autoritatea fiscală din .X., fiind valabile pentru perioada în care au avut loc serviciile efectuate de către prestator;

- pentru firma .X. SRL .X. - certificatul de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală din .X., fiind valabil pentru perioada în care au avut loc serviciile efectuate de către prestator;

- pentru firma .X. SRL .X. - certificatele de rezidență fiscală eliberate de autoritatea fiscală din .X., fiind valabile pentru perioada în care au avut loc serviciile efectuate de către prestator.

Având în vedere prevederile art.118 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale pct.13 alin.(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.12 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) din același act normativ valabil pe perioada 2008-2011, art.13 punctul 1 și punctul 2 din Decretul nr. 418 din 5 decembrie 1979 ce ratifică Convenția dintre .X. și .X., art.13 punctul 1

si punctul 2 din Decretul nr.82 din 15 aprilie 1977 ce ratifica Conventia dintre Romania si .X. rezulta ca SC .X. SRL avea obligatia de a aplica prevederile Titlului V din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile Conventiilor de evitare a dublei impuneri incheiate intre .X. si .X. și intre .X. si .X., respectiv avea obligatia de a calcula, retine si vira la bugetul statului impozitul pe veniturile obtinute din Romania de persoanele nerezidente.

Ca urmare, în baza prevederilor art.115 alin.(1) lit.f), art.116 alin.(1), (4) și (5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare și ale pct.8 alin.(1) si pct.9⁵ lit.a) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal s-a stabilit impozit pe veniturile obtinute din Romania de persoane nerezidente suplimentar în sumă de .X. lei.

Pentru neplata la termen a impozitului au fost calculate dobanzi de intarziere în sumă de .X. lei și penalitati de intarziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile obtinute din Romania de persoane nerezidente stabilit suplimentar, până la data de 09.09.2009.

Referitor la impozitul pe venit și contribuțiile sociale în sumă de .X. lei și accesoriile aferente în sumă de .X. lei, s-au constatat următoarele:

În perioada iunie 2008 – decembrie 2011, S.C .X. S.R.L. a desfășurat în .X. activității de prestări servicii în domeniul prelucrării cărnii în baza unor contracte și acte adiționale încheiate pentru un beneficiar din statul străin în baza contractelor încheiate cu .X..

S.C .X. S.R.L. a declarat punct de lucru în .X., sediu permanent și este înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X..

Pentru realizarea prestărilor de servicii societatea a angajat în .X. personal contractual care a fost trimis în .X. pentru perioade de la 12 luni, respectiv 24 luni.

Pentru personalul angajat trimis la muncă în .X., S.C .X. S.R.L. a obținut de la Casa Națională de Pensii și Alte Drepturi de Asigurări Sociale certificatul .X., respectiv .X. din .X. privind legislația aplicabilă în materie de securitate socială, care atestă că personalul trimis în străinătate de către societate nu are obligații de plată a contribuțiilor sociale într-un alt stat membru și că angajatul este subiect al legislației sociale din .X..

Potrivit contractelor individuale de muncă, actelor adiționale, contractului colectiv de muncă și regulamentului intern, societățile au acordat angajaților trimiși la muncă în străinătate, următoarele sume de bani pentru munca prestată:

- În .X., suma înscrisă în contractul individual de muncă reprezentând salariul de bază lunar pentru care S.C .X. S.R.L. a calculat, declarat și achitat la bugetul general consolidat din .X. impozit pe venitul din salarii și contribuții sociale

- În .X., o sumă de bani în euro cu titlu de indemnizație din care a reținut și a achitat la organul fiscal în .X. impozit pe venitul din salarii și un alt impozit specific statului străin.

Cheltuielile cu sumele acordate personalului detașat pentru munca prestată în .X. au fost înregistrate în contabilitatea persoanei juridice verificate în contul .x. "Cheltuieli cu salariile personalului".

Organele de inspecție fiscală au constatat că sumele primite de fiecare angajat în parte, înscrise în statele de plata din .X., au fost stabilite în funcție de timpul efectiv lucrat de acesta, așa cum rezultă din actele și documentele puse la dispoziție de către societatea verificată, fără însă a fi constituite, declarate și achitate la bugetul asigurărilor sociale obligațiile fiscale aferente, respectiv contribuții sociale obligatorii.

În contractele și actele adiționale ale acestora, încheiate de prestator, respectiv S.C .X. S.R.L. cu beneficiarul .X., au fost stabilite următoarele:

- obiectul contractului, modul de derulare al contractului (prestarea serviciilor, garanția și recepția acestora);

- durata contractului și rezilierea;

- plata muncii prestate, decontarea și condițiile de plată, specificându-se date referitoare la prețurile pentru serviciile de prelucrare a cărnii (euro/kg prelucrat și/sau euro/buc. Plătite de beneficiar prestatorului;

- în ceea ce privește prestațiile salariaților în .X., S.C .X. S.R.L. se obligă să accepte Codul de conduită al Business Social Compliance Initiative și standard social minimal care constituie parte integrantă a acestei relații contractuale;

- prestatorul S.C .X. S.R.L. este singur răspunzător de modul, distribuția și atribuirea lucrărilor către angajații săi de îndeplinirea tuturor obligațiilor în baza contractelor încheiate cu angajații săi, achitarea contribuțiilor la asigurări sociale și a impozitului pe salariu, respectiv în cazul personalului detașat, răspunde pentru existența unui formular E101 valabil și a adeverinței de detașare corespunzătoare.

Prin Actul adițional anexat la Contractul individual de muncă, încheiat cu acordul fiecărui angajat și comunicat de societate la Inspectoratul Teritorial de Muncă se stipulează următoarele:

- locul de muncă al salariatului va fi în .X., în .X., secția tranșare;

- durata perioadei de muncă ce urmează să fie prestată în străinătate este de maxim 12 luni cu posibilitatea prelungirii cu încă 12 luni conform Regulamentului CE 883/2004;

- drepturile salariale vor fi plătite parte în euro, parte în lei, pe statul de plată în țară;

- salariatul va beneficia de o indemnizație pentru munca în străinătate în cuantum de ...x... euro/lună;

- angajatorul se obligă să asigure transportul și cazarea salariatului, precum și echipamente și instrumente de lucru.

Conform Regulamentului intern al S.C .X. S.R.L., la art.69¹ în completarea art.69 din regulamentele cadru, se prevede:

"Detașarea în .X. a salariaților în cadrul prestării de servicii se realizează conform Directivei 96/71/CE/ a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii. Acești salariați, beneficiază pe perioada detașării de un salariu în lei al cărui cuantum se va negocia cu fiecare salariat în parte și de o indemnizație de

detașare de maxim .X. euro/lună. Cuantumul indemnizației de detașare diferă de la salariat la salariat și de la lună la lună, în funcție de gradul de îndeplinire a sarcinilor de serviciu în perioada de detașare“.

Totodată, conform Anexei la Regulamentul intern al S.C .X. S.R.L din data de 16.06.2008, rezultă următoarele “Angajatul detașat are dreptul la o indemnizație minimă aferentă unui număr de 176 de ore/lună în sumă de .X. euro/lună, Nivelul indemnizației de detașare va fi influențat de aportul fiecărui salariat la realizarea sarcinilor de serviciu în perioada de detașare“.

Conform statelor de salarii prezentate de S.C .X. S.R.L întocmite de sediul permanent din .X., câștigul net lunar obținut în .X. de către salariați este variabil și a fost stabilit pentru fiecare angajat în parte, în funcție de numărul total de ore lucrate înmulțit corespunzător cu tariful prevăzut în Anexa la Regulamentul intern pentru fiecare operațiune executată în parte (tranșare, ambalare, fasonare, ciontire etc).

Organele de inspecție fiscală au constatat că sumele de bani acordate de societate angajaților trimiși la muncă în străinătate nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de delegare/detașare întrucât:

- salariaților nu li s-au plătit sume fixe/lună ci sume variabile pe baza statelor de plată întocmite în .X. în funcție de timpul lucrat (productivitatea muncii) iar pentru toate aceste sume s-a reținut și virat în .X. impozitul pe venitul din salarii;

- S.C .X. S.R.L a suportat în nume propriu cheltuielile cu cazarea și transportul salariaților în .X.;

- cheltuiala aferentă sumelor achitate în .X. a fost înregistrată lunar de S.C .X. S.R.L în evidența contabilă din .X., într-un cont analitic distinct aferent sediului permanent din străinătate, respectiv în contul .X. "Salarii .X."

- conform prevederilor art.45 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, unde se stipulează: “Detașarea este actul prin care se dispune schimbarea temporară a locului de muncă, din dispoziția angajatorului, la un alt angajator, în scopul executării unor lucrări (...)

- prevederile art.3 alin.(1), primul paragraf (prima liniuță) lit. c) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului instituie în sarcina S.C .X. S.R.L. obligația de a plăti angajaților detașați în .X. un salariu minim orar stabilit în această țară, respectiv: “Statele membre asigură că, indiferent de legea aplicabilă raporturilor de muncă, întreprinderile menționate la articolul 1 alineatul (1) garantează lucrătorilor detașați pe teritoriul lor condiții de muncă și de încadrare în muncă cu privire la următoarele aspecte stabilite în statul membru pe teritoriul căruia sunt executate lucrările:(...)

- c) salariul minim, inclusiv plata orelor suplimentare”.

- prevederile art.3, alin.7, primul paragraf (prima liniuta), lit c) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului, stabilesc: “alocațiile specifice detașării sunt considerate parte integrantă a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă”;

- prevederile art.14 alin.(1) lit.a) din Regulamentul (CE) nr.1408/71/CEE privind aplicarea regimurilor de securitate socială lucrătorilor salariați, lucrătorilor

independenți și membrilor familiilor lor care se deplasează în interiorul Comunității (valabil până la data de 30.04.2010), precizează că "un lucrător angajat în muncă pe teritoriul unui stat membru de către o întreprindere pentru care lucrează în mod obișnuit și detașat pe teritoriul unui alt stat membru de către această întreprindere pentru a desfășura o activitate acolo, pentru acea întreprindere, continuă să fie supus legislației din primul stat membru, cu condiția ca durata anticipată, a acelei activități să nu depășească douăsprezece luni, iar el să nu fie trimis să înlocuiască un alt lucrător care și-a încheiat perioada de detașare";

-dispozițiile art.12 alin.(1) din Regulamentul (CE) nr.883/2004/CE al Parlamentului European și Consiliului Uniunii Europene privind coordonarea sistemelor de securitate socială (text valabil de la 01.05.2010), prevăd:

"Persoana care desfășoară o activitate salariată într-un stat membru, pentru un angajator care își desfășoară în mod obișnuit activitățile în acest stat membru, și care este detașată de angajatorul respectiv în alt stat membru pentru a lucra pentru angajator continuă să fie supusă legislației primului stat membru, cu condiția ca durata previzibilă a activității să nu depășească douăzeci și patru de luni și să nu fi fost trimis să înlocuiască o altă persoană".

Având în vedere dispozițiile legale menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că, atât societatea verificată, cât și statul german au tratat întreaga sumă plătită pentru munca prestată de angajați ca fiind de natura salarială, cu consecința plății unui impozit pe salariu în .X. aferent întregii sume. Drept consecință această sumă este de natura veniturilor din salarii atât față de legislația statului german, cât și de cel român cu încadrarea în prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului.

Având în vedere cele constatate mai sus, precum și în baza dispozițiilor art.11 alin.(1), art.55 alin.(2), lit.k) art.57 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.67, pct.68, pct.106 alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.7 alin.(2), alin.(3), alin.(4), art.23 alin.(1), alin.(2), art.22 lit.a), lit.b), lit.c) lit.e) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele primite în .X. cu titlul de "indemnizație" de angajații S.C .X. S.R.L. reprezintă venituri de natură salarială din activități dependente realizate în străinătate pentru care S.C .X. S.R.L a achitat în .X. impozit pe venitul din salarii dar nu a calculat, reținut, declarat și achitat în .X. contribuțiile sociale aferente.

În acest sens, organele de inspecție fiscală au invocat punctele de vedere primite de la Ministerul Finanțelor Publice – Direcția de Legislație, Cod Fiscal și Reglementări Vamale înregistrate la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr..X./16.07.2014, respectiv nr..X./29.09.2014 din care rezultă că sumele primite în perioada aprilie 2007 – decembrie 2011 în .X. de către personalul detașat, ca plată a muncii lor, în funcție de performanță profesională și de alte rezultate obținute de fiecare, sunt venituri salariale și/sau asimilate salariilor, iar potrivit prevederilor art.296⁴ lit.o) și art.296⁵ din Legea nr.571/2003

privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru anul 2011, reprezintă baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru angajații S.C. .X. S.R.L care și-au desfășurat activitatea în .X. în perioada iunie 2008 - decembrie 2011, societatea a achitat acestora un venit net de natură salarială în suma totală de 28.948.688 lei, din care:

- în .X. lei; (conform ștatelor de plată întocmite în .X.)
- în Romania .X. lei lei (conform ștatelor de plată întocmite în .X.).

În vederea determinării venitului brut impozabil, organele de inspecție fiscală au pornit de la suma netă (venitul net) primită de fiecare angajat, conform ștatelor de plata întocmite în .X. și .X. de către societate, care a fost ajustată corespunzător cu sumele reprezentând impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale datorate de asigurați.

Având în vedere că S.C. .X. S.R.L nu a constituit, reținut și virat contribuții sociale aferente veniturilor de natură salarială încasate de salariați în baza statelor de plată pentru activitatea desfășurată în .X. în perioada iunie 2008 – decembrie 2011, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea acestora în baza dispozițiilor art.5 alin.(1) pct.1, art.18 alin.(1) lit.a), lit.b) și alin.(3), art.21 alin.(1), alin.(2) și alin.(3), art.22 alin.(1), art.23 alin.(1) lit.a), alin.(3), art.24 alin.(1), alin.(3), art.28 alin.(2), din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, art.6 alin.(1) lit.a), art.31 alin.(1), alin.(2), art.32 alin.(1), art.33, art.34 din Legea nr.263/2010 privind sistemul unitar de pensii publice, cu modificările și completările ulterioare, pct.18, pct.19 din Ordinul nr.340/2001 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Legii nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, art.19 lit.a), art.26, art.27 alin.(1) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, art.7 alin.(1) din Legea nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, art.211 alin.(1), art.215 alin.(1), art.258 alin.(1), alin.(2), alin.(3), alin.(4), art.258¹ alin.(1), art.257 alin.(1), alin.(2) lit.a), alin.(7) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, art.4 alin.(2), art.5, art.6 alin.(1), alin.(2) și alin.(8) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare, art.5 alin.(1) lit.a), art.7 alin.(1), art.96 alin.(1) lit.a), art.80 alin.(1) lit.a), art.101 alin.(1) lit.a) și alin.(2) din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, art.296³ lit.a), lit.e), art.296⁴ alin.(1) lit.a), art.296⁵, alin.(1), alin.(2), alin.(3), alin.(4), alin.(5), art.296¹⁸, alin.(1), alin.(5), alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu art.11 alin.(1), art.55 alin.(2) lit.k), art.57 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.67, pct.68, pct.106 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.14 alin.(1) lit.a) din Regulamentul (CE) nr.1408/71/CEE privind aplicarea

regimurilor de securitate socială lucrătorilor salariați, lucrătorilor independenți și membrilor familiilor lor care se deplasează în interiorul Comunității (valabil până la data de 30.04.2010), art.12 alin.(1) din Regulamentul (CE) nr.883/2004/CEE privind coordonarea sistemelor de securitate socială (valabil din data de 01.05.2010), art.7 alin (2), alin.(3) și alin.(4), art.22 lit. a), lit.b), lit.c) și lit.e), art.23 alin (1) și alin.(2), art.119 alin.(1), art.120 alin.(1), art.120¹ alin.(1), alin.(2), alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru personalul angajat și trimis în .X., S.C .X. S.R.L. au obținut de la Casa Națională de Pensii și Alte Drepturi de Asigurări Sociale certificatul .X. (respectiv .X., din 2010) privind legislația aplicabilă în materie de securitate socială, care atestă că personalul trimis în străinătate de către S.C .X. S.R.L nu are obligații de plată a contribuțiilor sociale într-un alt stat membru și că angajatul, cetățean român este subiect al legislației sociale din .X..

Prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./23.10.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./23.10.2014 de reprezentanții Direcției generale de administrare a marilor contribuabili au stabilit în sarcina contestatoarei obligații suplimentare de plată cu titlu de contribuții sociale și accesorii aferente în sumă totală de .X. lei, din care:

- .X. lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei contribuția de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale;
- .X. lei contribuția de asigurări pentru șomaj angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj angajator;
- .X. lei contribuția de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;

- .X. lei contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente Contribuției angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei penalități de întârziere aferente Contribuției angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice.

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

A. PROCEDURĂ

1. Cu privire la invocarea nulității actelor administrativ fiscale atrasă de nerespectarea art.104 alin.(2) și alin. (3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, contestatara invoca următoarele argumente:

Conform prevederilor art.104 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) În cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 luni.

(3) Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) și (2).”

Față de cele de mai sus, se reține că în cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 luni, iar perioadele în care inspecția fiscală a fost suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia.

Referitor la susținerea contestatarei se reține că termenul de 6 luni prevăzut pentru efectuarea inspecției fiscale generale, deși legiuitorul a prevăzut expres un termen înăuntrul căruia trebuie efectuată inspecția fiscală nu s-a prevăzut nicio sancțiune pentru nerespectarea acestuia, este un termen de recomandare și nu unul sancționator, de decădere, nerespectarea acestuia neatrăgând decăderea organelor de inspecție fiscală din dreptul de a finaliza inspecția fiscală.

Mai mult, într-o speță similară, prin Sentința civilă nr..X./2008, Curtea de Apel .X. reține faptul că “În ceea ce privește durata controlului fiscal aceasta apare justificată datorită multiplelor taxe, impozite, contribuții verificate[...], dar oricum am privi această depășire a duratei în raport de termenul maxim de 3 luni prev. de art.101 din HG nr.1050/2004, el ca motiv nu poate conduce la nulitatea deciziei și prin urmare motivul invocat apare ca nefondat.”

Totodată, legiuitorul a prevăzut la art.105 alin.(2) din același act normativ că inspecția fiscală va fi efectuată în așa fel încât să afecteze cât mai puțin activitatea curentă a contribuabililor și să utilizeze eficient timpul destinat inspecției fiscale, contestatarea neinvocând faptul că organele de inspecție fiscală nu au utilizat eficient timpul destinat inspecției fiscale.

Mai mult, se reține și aspectul conform căruia cauzele care au determinat depășirea termenului de 6 luni rezulta din documentele anexate la dosarul cauzei și se datorează parțial chiar contribuabilului, respectiv:

Pe perioada 14.11.2012 – 30.09.2013 societatea a refuzat în mod sistematic să pună la dispoziția organelor de inspecție fiscală Registrul unic de control, acest fapt fiind consemnat în Procesul verbal de constatare și sancționare a contravențiilor seria .X. nr..X./11.12.2012 prin care societatea a fost sancționată contravențional cu amenda de .X. lei conform prevederilor art.8 alin.(1) lit.b) din Legea nr.252/2003 privind registrul unic de control.

Pe perioada 14.11.2012 – 30.09.2013 societatea a refuzat să pună la dispoziția organelor de inspecție fiscală orice acte și documente necesare desfășurării inspecției fiscale în vederea determinării situației de fapt fiscale, fapt confirmat de solicitările verbale din data de 29.11.2012, 03.12.2012, 04.12.2012, și scrise ale organelor de inspecție fiscală conform adreselor nr..X./23.11.2012, nr..X./03.12.2012, nr..X./28.01.2013, nr..X./28.01.2013, nr..X./01.07.2013.

De asemenea, în perioada 14.11.2012-03.09.2013 societatea a împiedicat, sub diferite forme, ca organele de inspecție fiscală să continue și să finalizeze acțiunea de inspecție, depunând contestații, plângeri la Ministerul Finanelor Publice și chiar o cerere de recuzare a echipei de inspecție fiscală, cereri care s-au dovedit nefondate.

De asemenea, potrivit art.106 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare „**sa colaboreze la constatarea starilor de fapt fiscale. Acesta este obligat sa dea informatii, sa prezinte la locul de desfasurare a inspectiei fiscale toate documentele, precum si orice alte date necesare clarificarii situatiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal**”.

Potrivit doctrinei, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări, precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate, iar în speță o atare vătămare nu a fost provocată contestatarei.

Se retine ca, în raportul de inspecție fiscală au fost menționate datele în care echipa de inspecție fiscală s-a deplasat la sediul contribuabilului și a efectuat verificarea.

Astfel, nu poate fi reținut argumentul contestatarei potrivit căruia termenul de 6 luni privind durata inspecției fiscale este imperativ și absolut, și nici invocarea art.68 din Codul de procedură fiscală întrucât, pe de o parte legiuitorul nu a prevăzut o sancțiune pentru depășirea acestui termen, iar pe de altă parte motivele depășirii acestui termen se datorează în mare parte și contribuabilului.

De asemenea, la art.46 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează în mod expres care sunt cauzele care atrag nulitatea actelor administrative fiscale, respectiv „Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu”,

Astfel, argumentul societății privind nulitatea actelor administrative fiscale pe motiv că a fost depășită perioada de efectuare a inspecției fiscale, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

2. Cu privire la pretensele neregularități ale actelor administrative fiscale atacate, în sensul că interesele legale ale societății au fost grav vătămate prin emiterea unor acte administrative fiscale într-o ordine nefirească, respectiv decizia de impunere contestată este anterioară raportului de inspecție fiscală listat la ora 01:35:10, față de ora 01:30:10 de listare a deciziei de impunere, în condițiile în care, potrivit legii, trebuia semnat de organele de inspecție fiscală, verificat și avizat de șeful de serviciu, semnarea și avizarea presupunând, în mod obligatoriu, existența actului pe suport de hârtie, contestatara susține că diferența de timp dintre listarea actelor și cea de înregistrare - în aceeași zi - confirmă imposibilitatea îndeplinirii cerinței legale de verificare, fiind peste capacitatea biologică a unei persoane să lectureze 332 pagini, fără anexe, în câteva ore.

Față de acest argument, se reține că potrivit prevederilor art.109 alin.(1)-(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data finalizării inspecției fiscale:

„(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.

(4) Deciziile prevăzute la alin.(3) se comunică în termen de 30 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.”

iar, potrivit prevederilor art.85 alin.(1) din același act normativ:

“(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

Totodată, în conformitate cu prevederile art.86 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere, ca urmare a unor constatări prealabile ale organului fiscal sau în baza unei inspecții fiscale.”

Așadar, în conformitate cu aceste prevederi legale, raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător deciziei de impunere, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate, în situația în care baza de impunere se modifică, prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță.

În conformitate cu O.P.A.N.A.F. nr.1181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală:

„Raportul de inspecție fiscală va fi semnat de organele de inspecție fiscală, avizat de șeful serviciului/biroului și aprobat de conducătorul activității de inspecție fiscală.

Raportul de inspecție fiscală stă la baza întocmirii următoarelor acte administrativ fiscale:

- decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală;

- decizia de nemodificare a bazei impozabile;

- dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.”

Raportul de inspectie fiscala intocmit la SC .X. SRL este semnat de organele de inspectie fiscala, este avizat de șeful serviciu si este aprobat de directorul general adjunct in calitate de conducator al activitatii de inspectie fiscala la data de 23.10.2014.

In baza O.P.A.N.A.F. nr. 1021/2013 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice", Decizia de impunere nr.F-MC.X./23.10.2014 este semnata de persoanele care au intocmit aceasta decizie, este avizata de șeful serviciu si este aprobata de conducatorul activitatii de inspectie fiscală.

Cât privește susținerea contestatarei potrivit căreia „[...] diferența de timp dintre listarea actelor și cea de înregistrare - în aceeași zi, confirmă imposibilitatea îndeplinirii cerinței legale de verificare, fiind peste capacitatea biologică a unei persoane să lectureze 332 pagini, fără anexe, în câteva ore”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere următoarele:

- pe parcursul inspecției fiscale organele de inspecție fiscală au înregistrat constatările efectuate în aplicația informatică, aducând la cunoștința șefului de serviciu coordonator și a conducătorului activității de inspecție fiscală aceste constatări;

- pentru discuția finală ce a avut loc la finalizarea inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au discutat deja atât cu șeful serviciului coordonator, cât și conducătorul activității de inspecție fiscală aceste constatări, fiecare însușindu-și constatările;

- întrucât urmarea discuției finale cu contribuabilul nu s-au impus modificări la raportul de inspecție fiscală, conținutul acestuia nu s-a modificat;

- data generării deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală poate coincide, dar nu este absolut imperios cu data însușirii constatrilor de către reprezentanții organelor de inspecție fiscală, însă înainte de generarea acestor documente din aplicația informatică, reprezentanții organelor de inspecție fiscală cunosc conținutul acestora;

- din analiza atât a deciziei de impunere, cât și a raportului de inspecție fiscală, acestea sunt aprobate de conducatorul structurii de inspectie fiscala dupa avizarea de catre seful de serviciu coordonator al actiunii de inspectie fiscala.

Astfel, faptul ca decizia de impunere si/sau RIF-ul au fost editate din sistemul informatic la o anumita ora si data nu presupune decat ca aceste documente au fost listate/vizualizate efectiv la acea data. Decizia de impunere nu ar fi putut fi listata daca datele si constatarile ce constituie Raportul de inspectie fiscala nu ar fi fost înregistrate anterior in sistemul informatic si mai mult, sistemul informatic propriu ANAF nu permite listarea deciziei de impunere fara ca RIF-ul sa fie avizat si aprobat de conducatorul activitatii de inspectie fiscala, aceasta avizare efectuandu-se electronic.

Afirmatiile referitoare la anumite greseli de aritmetica si altele asemenea pe care le contine RIF-ul si care ar fi trebuit sa fie sesizate la verificarea acestuia nu sunt argumentate cu nici un exemplu si/sau document anexat prin care să se probeze cele afirmate.

3. Referitor la pretinsele neregularități privind avizele de inspecție fiscală, în sensul că au fost emise 3 avize de inspecție fiscală, cu conținut doar parțial diferit pentru începerea unei inspecții fiscale generale în condițiile în care pentru o inspecție fiscală se emite doar un aviz de începere a inspecției fiscale și potrivit aprecierii contestatarei că doar avizul nr.F-MC 40 este legal întocmit, toate celelalte avize fiind emise cu încălcarea legii întrucât au intervenit în timpul derulării inspecției fiscale și au produs consecințe prin extinderea perioadei și a obiectului inspecției fiscale, fapt ce conduce la nulitatea acestora, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

În vederea efectuării inspecției fiscale la S.C. .X. SRL, organele de inspecție fiscală Avizul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./05.04.2012, în baza căruia a fost inițiată în data de 16.05.2012 inspecția fiscală generală la SC .X. SRL, acțiune ce a fost înscrisă la poziția nr.77 din Registrul unic de control al societății seria A nr..X..

Obiectivele inspecției fiscale generale astfel cum au fost formulate în baza avizului au constat în verificarea următoarelor impozite, taxe și contribuții:

- impozitul pe profit, pentru perioada 03.01.2008 – 30.12.2011;
- taxa pe valoarea adăugată, pentru perioada 03.01.2008 – 30.12.2011;
- impozitul pe venit salarii, pentru perioada 03.01.2008 – 30.12.2011;
- impozitul pe veniturile realizate din România de persoane nerezidente, pentru perioada 03.01.2008 – 30.12.2011;
- contribuția la fondul de garantare a pentru plata creanțelor salariale, pentru perioada 03.01.2008– 30.12.2011;
- contribuția angajatorului și a asiguraților la bugetul asigurărilor sociale de stat, pentru perioada 03.01.2008 – 30.12.2011;
- contribuția angajatorului și a asiguraților la fondul pentru somaj, pentru perioada 03.01.2008 – 30.12.2011;
- contribuția la fondul de accidente și boli profesionale, pentru perioada 03.01.2008 – 30.12.2011;
- contribuția angajatorului și a asiguraților la bugetul asigurărilor sociale de sănătate, pentru perioada 03.01.2008 – 30.12.2011;
- contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, pentru perioada 03.01.2008 – 30.12.2011;
- varsămintele de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate în perioada 03.01.2008 – 30.12.2011.

Sesizând eroarea materială din Avizul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./05.04.2012 cu privire la perioada supusă verificării, respectiv toate impozitele și taxele urmau a fi suspuse verificării asupra perioadei cuprinse între 03.01.2008-30.12.2011, perioada corectă fiind de fapt 01.01.2008-31.12.2011, organele de inspecție fiscală au întocmit Referatul privind îndreptarea erorilor materiale nr. .X./05.10.2012 în baza căruia data de 03.01.2008 din avizul nr.F-MC .X./05.04.2012 a fost înlocuită cu data de 01.01.2008, fiind astfel emis Avizul de inspecție fiscală nr. F-MC .X./05.04.2012, înregistrat la Activitatea de inspecție fiscală sub nr..X./08.10.2012 și comunicat societății contestatoare.

De asemenea, potrivit prevederilor art. 98 alin. (1) și alin. (2) coroborat cu art.91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 98

(1) *Inspekția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.*

(2) *La contribuabilii mari, perioada supusă inspekției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1)”*

și

„Art. 91

(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”.*

Astfel, constatând că avizul de inspekție fiscală inițial, corectat cuprindea ca și perioadă supusă inspekției fiscale 01.01.2008 – 31.12.2011, care nu corespundea temeiului de drept invocat anterior, respectiv perioada supusă inspekției fiscale la marii contribuabili începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior cu respectarea termenului de prescripție, iar perioada supusă ultimului control, potrivit constatărilor din raportul de inspekție fiscală fiind 01.04.2003 – 31.05.2004 (perioadă prescrisă), organele de inspekție fiscală a decis extinderea inspekției fiscale pe perioada de prescripție, cu respectarea prevederilor legale anterior invocate, emițând în acest sens Avizul de inspekție fiscală nr.F-MC .X./03.10.2012 pentru verificarea impozitului pe profit pe perioada 01.01.2006 - 31.12.2011, iar pentru toate celelalte impozite, taxe și contribuții pe perioada 01.01.2007 – 31.12.2011. Acest aviz a fost comunicat contestatarei în timpul inspekției fiscale și înregistrat de aceasta sub nr..X./09.11.2012, în conformitate cu prevederile art. 102 alin. (3) lit. c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(3) *Avizul de inspekție fiscală se comunică la începerea inspekției fiscale în următoarele situații:*

[...]

c) pentru extinderea inspekției fiscale la perioade, impozite, taxe și contribuții, altele decât cele cuprinse în avizul de inspekție fiscală.[...]

Cat priveste continutul avizului de inspekție fiscală, se retine ca formularul “Aviz de inspekție fiscală” se emite informatic, în continutul acestuia introducându-se datele specifice fiecărei verificări în parte.

De altfel, potrivit prevederilor art.46 din Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

"Art. 46 – *Nulitatea actului administrativ fiscal*

Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele

și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu."

Din textele legale sus-citate, rezulta ca elementele precizate la art.43 alin.(2) din Codul de procedura fiscala formeaza continutul actului administrativ fiscal, fara ca textul de lege sa contina vreo mentiune cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

Asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice "*vom folosi notiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta**, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta*" (Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ, vol. II, Editura All Beck, .X., 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres **acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor**, ele fiind enumerate la art.46 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Cat priveste lipsa ori inscrierea eronata a celorlalte elemente din continutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind conditiile procedurale legate de emiterea actului nu este sanctionata cu nulitatea absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, asa cum s-a aratat si in literatura de specialitate (D. Dascalu, C. Alexandru, Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala, Editura Rosetti, .X., 2005, p. 129-130).

In consecinta, sustinerea contestatarei potrivit căreia extinderea inspecției fiscale realizată de catre organele de inspectie fiscala s-a efectuat in mod nelegal aducand atingere dreptului la aparare al societatii, nu poate fi retinuta.

4. În ceea ce privește prescripția impozitului pe profit pe anul 2006, invocată de contestatoare se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor art. 91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

" (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",

iar potrivit art.23 din același act normativ:

“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.

Din coroborarea dispozițiilor legale suscitade, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Speței îi sunt incidente și dispozițiile art.105 alin.(7) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“[...] Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control.”

coroborate cu prevederile art.102 alin.(6) din același act normativ care menționează:

“Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. [...]”

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale.

Potrivit prevederilor art.34 și art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2006:

“ART. 34

(6) Contribuabilii care efectuează plăți trimestriale și, respectiv, lunare plătesc pentru ultimul trimestru sau pentru luna decembrie, în cazul Băncii Naționale a României, societăților comerciale bancare, persoane juridice române, și în cazul sucursalelor din .X. ale băncilor, persoane juridice străine, o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru trimestrul III al aceluiași an fiscal, respectiv o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru luna noiembrie a aceluiași an fiscal, urmând ca plata finală a impozitului pe profit pentru anul fiscal să se facă până la data stabilită ca termen limită pentru depunerea situațiilor financiare ale contribuabilului.

ART.35

(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit, până la termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 34 alin. (3), (4) și (7), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la data de 15 februarie inclusiv a anului

următor. În cursul anului fiscal, contribuabilii au obligația de a depune declarația de impunere până la termenul de plată al impozitului pe profit, inclusiv.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că impozitul pe profit anual se achită la data depunerii declarației anuale privind impozitul pe profit, respectiv pe anul 2006 la data stabilită în anul următor pentru depunerea situațiilor financiare aferente anului care a trecut. Deci, termenul de prescripție pentru impozitul pe profit aferent anului 2006 începe să curgă de la de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a constituit baza de impunere, respectiv de la data de 01.01.2008, ținând cont de faptul că nașterea unei creanțe fiscale este legată de existența unei baze de impozitare, de existența unei materii impozabile.

Contribuabilul contestatar face confuzie între plățile anticipate trimestriale în contul impozitului pe profit și impozitul anual stabilit prin Declarația 101, impozit care se determină în urma operării tuturor înregistrărilor aferente încheierii exercițiului financiar.

Mai mult, a interpreta începerea cursului prescripției extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit, în raport de o dată anterioară termenului prevăzut pentru declararea anuală a impozitului pe profit, ar însemna să nu se dea eficiența prevederilor art.34 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că, în ceea ce privește impozitul pe profit supus verificării, respectiv 01.01.2006 – 31.12.2011 inspecția fiscală a fost începută în data de 16.05.2012 și finalizată în data de 07.10.2014, iar Decizia de impunere nr.F-MC .X. a fost emisă la data de 23.10.2014.

Astfel, în perioada cuprinsă între 16.05.2012 – 23.10.2014, prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale a fost suspendată potrivit prevederilor art.92 alin.(2) lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripție pentru impozitul pe profit aferent anului 2006, respectiv 01.01.2008 și având în vedere perioada de suspendare a cursului acesteia rezultă că până la data începerii verificării, respectiv 16.05.2012 (data înregistrării în Registrul unic de control la poziția 77) termenul de prescripție nu este împlinit.

În consecință, nu se poate reține argumentul contestatarii referitor la prescripția impozitului pe profit pe perioada 2006.

5. Referitor la susținerea contestatarii cu privire la calculul accesoriilor pentru neplata la termen a obligațiilor fiscale, respectiv că se datorează depășirii duratei legale a inspecției fiscale, respectiv peste 2 ani și aparține în totalitate organului fiscal, în caz contrar existând posibilitatea ca suma accesoriilor ce ar fi rezultat să poată fi constituită garanție, calculând quantumul accesoriilor stabilite ca urmare a depășirii termenului de efectuare a inspecției fiscale, respectiv:

- .X. lei, pe perioada 2008-2011 (pe baza modului de calcul al organelor de .X. lei, pe perioada 2008-2011 (pe baza modului de calcul al organelor de inspecție fiscale pentru debitele stabilite suplimentar – la brutul stabilit de inspecția fiscală pe 10.09.2014 – 16.11.2012);

- .X. lei, pentru perioada 2008-2011 pe baza unui mod de calcul corectat de către societatea, pentru debitele ce s-ar fi stabilit suplimentar de inspecția fiscală în ipoteza în care indemnizațiile de detașare ar fi impozabile (la netul stabilit de societate pe 10.09.2014-16.11.2012); -X. lei, pentru perioada 2008-2011 pe baza unui mod de calcul corectat de către societatea, pentru debitele ce s-ar fi stabilit suplimentar de inspecția fiscală în ipoteza în care indemnizațiile de detașare ar fi impozabile (la netul stabilit de societate pe 10.09.2014-16.11.2012);

- .X. lei, pentru perioada februarie – decembrie 2011 pe baza modului de calcul corectat de societatea pentru debitele care s-ar fi stabilit suplimentar de inspecția fiscală pentru această perioadă (la netul stabilit de societate pe 10.09.2014-16.11.2012), organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Așa cum s-a precizat la cap. III lit. A. Pct. 1 din prezenta decizie, pe de o parte, cauzele care au determinat depășirea termenului de 6 luni rezulta din documentele anexate la dosarul cauzei și se datorează parțial chiar contribuabilului, iar pe de altă parte, termenul de 6 luni prevăzut pentru efectuarea inspecției fiscale generale este un termen de recomandare și nu unul sancționator, de decădere.

De asemenea, indiferent de data stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare de plată, dacă aceste obligații datorate bugetului de stat sunt stabilite înăuntrul termenului de prescripție prevăzut de Codul de procedură fiscală (și în acest caz așa au fost stabilite potrivit reținerilor de la Cap. III lit. A. Pct. 4 din prezenta decizie) ca urmare a încadrării unor cheltuieli ca nedeductibile fiscale, a nedeclarării unor operațiuni economice, a reîncadrării unor tranzacții, după caz, contribuabilul datorează accesorii potrivit art. 119 alin.(1), art.120 alin.(1) și alin.(2) și art.120¹ alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, organele de inspecție fiscală s-au aflat în imposibilitatea finalizării inspecției fiscale datorită faptului că pe de o parte societatea a formulat contestații, plângeri la Ministerul Finanțelor Publice și chiar o cerere de recuzare a echipei de inspecție fiscală, ceea ce a condus la prelungirea termenului de efectuare a inspecției fiscale, iar pe de altă parte contribuabilul nu și-a respectat obligația prevăzută la art.106 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv de a colabora la constatarea stărilor de fapt fiscale, fiind „[...] obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal”.

Însă, organul de soluționare a contestației reține faptul că aceste prelungiri repetate ale perioadei de efectuare a inspecției fiscale au condus la acordarea posibilității contribuabilului de a depune toate documentele pe care le-a considerat necesare pentru stabilirea stării de fapt fiscale și de a răspunde, deși cu întârziere solicitărilor organelor de inspecție fiscală.

Având în vedere cele mai sus prezentate, organul de soluționare a contestației nu poate reține în soluționarea favorabilă a contestației argumentele de natură procedurală, invocate de contestatară, fapt pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

B. Referitor la suma de .X. lei reprezentând:

- .X. lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei contribuția de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale;
- .X. lei contribuția de asigurări pentru șomaj angajator;
- .X. lei contribuția de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, **Agencia Natională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.R.L. datorează în mod legal contribuții sociale aferente sumelor plătite salariaților în .X. sub denumirea de diurnă în condițiile în care aceste sume achitate salariaților se includ în categoria veniturilor de natură salarială.**

În fapt, se reține că în perioada iunie 2008 – decembrie 2011, S.C .X. S.R.L. a desfășurat în .X. activității de prestări servicii în domeniul prelucrării cărnii pentru beneficiarul ".X.", în baza unor contracte și acte adiționale încheiate cu acesta, având declarat punct de lucru în .X., sediu permanent și fiind înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X..

S.C .X. S.R.L. a angajat în .X. personal care a fost trimis la muncă în .X. pentru perioade de până la 12 luni, cu posibilitatea prelungirii cu încă 12 luni conform Regulamentului CE .X./2004.

În ceea ce privește raportul juridic cu personalul contractual trimis la muncă în străinătate, S.C .X. S.R.L. are încheiate următoarele contracte:

- Contractul individual de muncă cu fiecare salariat, contract înregistrat la Inspectoratul Teritorial de Muncă, în care se stipulează salariul de bază lunar brut și alte elemente constitutive cum ar fi: sporuri de noapte, indemnizații și alte adaosuri precum și modalitatea de salarizare convenită între părți și anume salarizare în regie;

- Actul adițional la fiecare contract individual de muncă, semnat de ambele părți prin care se aduce la cunoștință salariatului/angajatului schimbarea locului de muncă, durata de muncă, salarizarea, condițiile la noul loc de muncă, etc;

- Contractul colectiv de muncă;

- Regulamentul Intern.

Pentru personalul angajat trimis la muncă în .X., S.C .X. S.R.L. a obținut de la Casa Națională de Pensii și Alte Drepturi de Asigurări Sociale certificatul .X., (respectiv .X., din 2010), privind legislația aplicabilă în materie de securitate socială, care atestă că personalul trimis în străinătate de către societate nu are obligații de plată a contribuțiilor sociale într-un alt stat membru și că angajatul, este subiect al legislației sociale din .X..

Potrivit contractelor individuale de muncă, actelor adiționale, contractului colectiv de muncă și regulamentului intern, S.C .X. S.R.L. a acordat angajaților trimiși la muncă în străinătate, următoarele sume de bani pentru munca prestată:

- În .X., suma înscrisă în contractul individual de muncă reprezentând salariul de bază lunar pentru care a calculat, declarat și achitat la organul fiscal din .X. impozit pe venitul din salarii și contribuții sociale;

- În .X., o sumă de bani în euro cu titlu de indemnizație pentru care S.C .X. S.R.L. întocmește în această țară prin intermediul unei societăți de contabilitate germană state de plată, din care a reținut și a achitat la organul fiscal din .X. impozit pe venitul din salarii și un alt impozit specific statului străin, fără a calcula, declara și vira în .X. contribuțiile sociale aferente sumelor primite pentru munca prestată în .X. de angajații S.C .X. S.R.L..

Sumele primite de fiecare salariat, înscrise în statele de plată din .X. au fost stabilite în funcție de timpul lucrat de acesta consemnat în pontajele întocmite de colaboratorii societății. Cheltuielile cu aceste sume acordate au fost înregistrate în evidența contabilă din .X. într-un cont analitic al contului .X. "Cheltuieli cu salariile personalului", respectiv .X. "Salarii .X.", fără însă a se calcula, declara și vira la bugetul statului român obligațiile fiscale cu titlu de contribuții sociale.

La verificarea efectuată pentru perioada iunie 2008 – decembrie 2011, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele de bani acordate de S.C .X. S.R.L. angajaților trimiși la muncă în străinătate nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de delegare/detașare întrucât:

- salariaților nu li s-au plătit sume fixe/lună ci sume variabile pe baza statelor de plată întocmite în .X. în funcție de timpul lucrat (productivitatea muncii), iar pentru toate aceste sume s-a reținut și virat în .X. impozit pe venitul din salarii. Aceste sume au fost tratate de către S.C .X. S.R.L. ca venituri de natură salarială. Astfel, în opinia organelor de inspecție fiscală suma plătită salariaților trimiși în .X. nu poate avea un tratament fiscal în .X. și altul în .X..

- S.C .X. S.R.L. a suportat în totalitate și în nume propriu cheltuielile cu cazarea și transportul salariaților în .X.;

- cheltuiala aferentă sumelor achitate în .X. a fost înregistrată lunar de S.C .X. S.R.L. în evidența contabilă din .X., într-un cont analitic distinct aferent sediului permanent din străinătate, respectiv în contul .X. "Salarii .X.."

În consecință, față de cele arătate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele primite în .X. cu titlu de indemnizație de angajații S.C .X. S.R.L. reprezintă venituri de natură salarială din activități dependente realizate în străinătate pentru care aceasta a achitat în .X. impozit pe venitul din salarii, dar nu a calculat, reținut, declarat și achitat în .X. contribuțiile sociale aferente acestor sume.

Astfel, prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./23.10.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./23.10.2014 organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei obligații suplimentare de plată în sumă totală de .X. lei reprezentând contribuții sociale și accesorii aferente.

În drept, sunt aplicabile dispozițiile art.55 alin.(1), alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează :

“Definirea veniturilor din salarii

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

(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:

[...]

k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor.

[...]”, coroborat cu pct.106 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

“106. Venitul brut lunar din salarii reprezintă totalitatea veniturilor realizate într-o lună conform art. 55 alin. (1) - (3) din Codul fiscal de o persoană fizică, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate”.

Totodată, dispozițiile pct.67 și pct.68 lit.a) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevăd:

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

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

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

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

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

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

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

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

- salariile de bază;
- sporurile și adaosurile de orice fel;
- 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;
- valoarea nominală a tichetelor de masă, tichetelor de creșă, tichetelor de vacanță, acordate potrivit legii;
- orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, **ca plată a muncii lor;**

În temeiul acestor prevederi legale se reține că în categoria veniturilor din salarii sau asimilate acestora se cuprind toate sumele de bani primite de o persoană fizică în baza unui contract individual de muncă sau a unei relații contractuale de muncă indiferent de locul unde este desfășurată activitatea remunerată, de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Prin Actul adițional anexat la Contractul individual de muncă, încheiat cu acordul fiecărui angajat și comunicat de societate la Inspectoratul Teritorial de Muncă se precizează următoarele:

- locul de muncă al salariatului va fi în .X., în .X., secția tranșare;
- durata perioadei de muncă ce urmează să fie prestată în străinătate este de maxim 12 luni, cu posibilitatea prelungirii cu încă 12 luni conform Regulamentului CE 883/2004;
- drepturile salariale vor fi plătite parte în euro, parte în lei;
- salariatul va beneficia de o indemnizație de detașare pentru munca în străinătate de maxim .X. Euro/lună, cuantumul indemnizației de detașare diferă în funcție de gradul de îndeplinire a sarcinilor de serviciu în perioada de detașare.

- angajatorul se obligă să asigure transportul și cazarea salariatului, precum și echipamente și instrumente de lucru.

De asemenea, conform Deciziei din data de 09.05.2008 anexată contractului colectiv de muncă, administratorul S.C .X. S.R.L, în baza actului constitutiv, având în vedere contractul de întreprindere nr.1/08 RU – 80F încheiat cu ".X." din .X. și dispozițiile Directivei 96/71/CE/ a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, decide următoarele:

"Art.1 Pentru onorarea contractului de mai sus S.C .X. S.R.L., în temeiul Directivei 96/71/CE/ a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii va detașa o parte din salariații săi în .X..

(....)

Art.3 Pe perioada detașării locul de muncă al salariatului va fi în .X., în .X., secția tranșare a .X., durata perioadei de muncă ce urmează să fie prestată în străinătate este de maxim 12 luni, pe perioada detașării salariatul va beneficia de un salariu în lei al cărui quantum se va negocia cu fiecare salariat în parte, plătit prin virament sau prin casieria societății și de o indemnizație de detașare de maxim .X. euro/lună care se va plăti prin virament în contul personal al salariatului și care se ajustează în funcție de îndeplinirea sarcinilor în perioada de detașare conform R1".

În Regulamentul Intern al S.C .X. S.R.L., la art.69¹ în completarea art.69 din regulamentul cadru, se prevede:

"Detașarea în .X. a salariaților în cadrul prestării de servicii se realizează conform Directivei 96/71/CE/ a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii. Acești salariați, beneficiază pe perioada detașării de un salariu în lei al cărui quantum se va negocia cu fiecare salariat în parte, și de o indemnizație de detașare de maxim .X. euro/lună. Quantumul indemnizației de detașare diferă de la salariat la salariat și de la lună la lună, în funcție de gradul de îndeplinire a sarcinilor de serviciu în perioada de detașare".

Totodată, conform Anexei la Regulamentul Intern al S.C .X. S.R.L din data de 16.06.2008: *"Angajatul detașat are dreptul la o indemnizație minimă aferentă unui număr de 176 de ore/lună în sumă de .X. euro/lună, Nivelul indemnizației de detașare va fi influențat de aportul fiecărui salariat la realizarea sarcinilor de serviciu în perioada de detașare".*

Conform statelor de plată prezentate organelor de inspecție fiscală întocmite de sediul permanent din .X. câștigul net obținut din .X. de către salariat este variabil și a fost stabilit pentru fiecare angajat în parte în funcție de numărul total de ore lucrate înmulțit corespunzător cu tariful prevăzut în Anexa la Regulamentul intern pentru fiecare operațiune executată în parte (tranșare, ambalare, fasonare, ciontire, etc).

Se reține că sumele acordate în .X. sub denumirea de indemnizație de detașare au o componentă fixă și o componentă variabilă.

Din analiza modului în care angajatul și angajatorul au convenit acordarea acestor sume rezultă cu claritate că atât indemnizația în sumă fixă de .X. euro/lună cât și indemnizația variabilă sunt condiționate de numărul de ore lucrate și respectiv de performanța profesională și de alte rezultate obținute de fiecare salariat ca rezultat a muncii prestate.

Având în vedere faptul că sumele plătite în .X. nu reprezintă rambursări ale unor cheltuieli de transport, cazare, masă justificate cu documente în condițiile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului invocată chiar în Regulamentul Intern al S.C. .X. S.R.L în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste sume sunt venituri de natură salarială în conformitate cu art.55 alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar nu indemnizații de delegare/detașare reglementate de art.55 alin.(4) lit.g) din actul normativ menționat mai sus.

Totodată, în vederea stabilirii naturii sumelor plătite în .X. de către S.C. .X. S.R.L în perioada iunie 2008 – decembrie 2011 organele de inspecție fiscală au solicitat prin adresele nr..X./2014 și nr..X./2014 punct de vedere Direcției Generale Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale din Ministerul Finanțelor Publice prezentând în detaliu modul cum au fost acordate aceste sume personalului detașat în .X., ștate de plată, contracte individuale de muncă pentru fiecare salariat înregistrat la Inspectoratul Teritorial de Muncă, în care se stipulează salariul de bază lunar brut și alte elemente constitutive, cum ar fi: sporuri de noapte, indemnizații și alte adaosuri, modalitatea de salarizare convenită între părți, actul adițional nr..X./28.01.2009 la contractul individual de muncă nr..X./15.12.2008, contractul colectiv de muncă, Regulamentul Intern al S.C. .X. S.R.L, contracte încheiate cu beneficiarul ".X.", prevederi legale aplicabile în speță.

Prin adresa nr..X./25.09.2014 Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale a precizat că: *"sumele primite în perioada aprilie 2007 – decembrie 2011 în Republica Federală .X. de către personalul român detașat, ca plată a muncii lor, în funcție de performanță și de rezultatele obținute de fiecare, sunt venituri salariale și/sau asimilate salariilor, iar potrivit prevederilor art.296⁴ lit.o) și art.296⁵ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în vigoare pentru anul 2011, reprezintă baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii"*.

În vederea formulării unei opinii de specialitate, Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale din Ministerul Finanțelor Publice, prin adresa nr..X./10.09.2014 înregistrată la Ministerului Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice sub nr..X./11.09.2014, a solicitat punct de vedere prin care această autoritate de reglementare și sinteză, elaborare și autorizare a cadrului legislativ în domeniul muncii, protecției, coeziunii sociale și respectiv mobilității forței de muncă să se pronunțe în mod expres asupra naturii juridice a indemnizației pentru munca în străinătate în cuantum de .X. euro/lunar înscrisă la punctul 4 din actul adițional, respectiv dacă aceasta reprezintă sau nu un drept de natură salarială sau indemnizație de detașare, anexând actul adițional nr..X./10.06.2008 la contractul individual de muncă încheiat de S.C .X. S.R.L., în calitate de angajator, precum și Notele cuprinzând explicații privind sumele

achitate cu titlu de indemnizație de contestatară în perioada 2008 – 2011 pentru salariați detașați în .X., formulate de către contribuabili mai sus menționați.

Prin adresa nr..X./X./23.09.2014 semnată de Secretarul General din Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice, s-a, precizat că: "indemnizația pentru munca în străinătate astfel cum este menționată în actele adiționale la contractele individuale de muncă, constituie un drept de natură salarială, deoarece nu se identifică cu indemnizația de detașare, astfel cum aceasta este reglementată de prevederile art.42-47 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare".

Solicitarea societății de a fi aplicate prevederile art.15 din Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată între .X. și .X. nu este de natură să conducă la o soluție favorabilă având în vedere că pe de o parte în sarcina S.C. .X. S.R.L nu a fost stabilit impozit pe venituri de natură salarială, iar pe de altă parte convenția nu se aplică contribuțiilor sociale.

Mai mult, aceste sume au fost tratate de S.C. .X. S.R.L în .X. ca venituri de natură salarială, pentru toate aceste sume fiind reținut și virat în .X. impozitul pe venitul din salarii și un alt impozit specific statului străin.

Totodată, S.C. .X. S.R.L a suportat în totalitate și în nume propriu cheltuielile cu cazarea și transportul salariaților în .X., astfel cum rezultă din actele adiționale la contractele individuale de muncă.

De asemenea, cheltuielile cu salariile primite de angajații S.C. .X. S.R.L, trimiși la muncă în .X. au fost înregistrate în .X. în contul .X. "Cheltuieli cu salariile personalului", analitic contul .X. "Salarii .X.", fără însă a se calcula, declara și vira la bugetul statului român obligațiile fiscale cu titlu de contribuții sociale.

Totodată, se reține că prevederile art.14 alin.(1) lit.a) din Regulamentul (CE) nr.1408/71/CEE privind aplicarea regimurilor de securitate socială lucrătorilor salariați, lucrătorilor independenți și membrilor familiilor lor care se deplasează în interiorul Comunității (valabil până la data de 30.04.2010), stipulează: "*un lucrător angajat în muncă pe teritoriul unui stat membru de către o întreprindere pentru care lucrează în mod obișnuit și detașat pe teritoriul unui alt stat membru de către această întreprindere pentru a desfășura o activitate acolo, pentru acea întreprindere, continuă să fie supus legislației din primul stat membru, cu condiția ca durata anticipată, a acelei activități să nu depășească douăsprezece luni, iar el să nu fie trimis să înlocuiască un alt lucrător care și-a încheiat perioada de detașare*".

În acest sens sunt și dispozițiile art.12 alin.(1) din Regulamentul CE 883/2004, unde se precizează: "*Persoana care desfășoară o activitate salariată într-un stat membru, pentru un angajator care își desfășoară în mod obișnuit activitățile în acest stat membru, și care este detașată de angajatorul respectiv în alt stat membru pentru a lucra pentru angajator continuă să fie supusă legislației primului stat membru, cu condiția ca durata previzibilă a activității să nu depășească douăzeci și patru de luni și să nu fi fost trimis să înlocuiască o altă persoană*".

Având în vedere prevederile legale stipulate mai sus, precum și actele existente la dosar rezultă că, atât S.C. .X. S.R.L, însăși a tratat întreaga sumă

plătită pentru munca prestată de angajații trimiși la muncă în .X. ca fiind venituri de natură salarială, cu consecința plății unui impozit pe salariu în .X. aferent întregii sume achitate.

Organul de soluționare a contestației concluzionează că în mod legal organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind că sumele plătite angajaților S.C. .X. S.R.L în .X. în perioada iunie 2008 - decembrie 2011 reprezintă venituri de natură salarială din activități dependente, realizate în străinătate, pentru care aceasta avea obligația plății contribuțiilor sociale aferente acestor sume.

Cât privește susținerea contestatarii potrivit căreia „organele de inspecție fiscală nu trebuiau să aplice prevederile art.11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare întrucât relațiile de muncă sunt relații sociale și nu relații economice sau financiare, termenul de tranzacții neputând include relațiile de muncă”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât potrivit acestui temei de drept la stabilirea unui impozit autoritățile fiscale pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției, legiuitorul nelimitând aplicarea acestui temei de drept doar la stabilirea sumei unor impozite și taxe expres reglementate, argumentele invocate de contestatoare nefiind de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

Totodată, organele de inspecție fiscală nu au anulat din oficiu nici o prevedere a unui contract de muncă (cu privire la indemnizațiile de detașare) și nu a intervenit în contractul de muncă așa cum susține S.C .X. S.R.L., doar a determinat natura acestor sume din punct de vedere fiscal indiferent de denumirea pe care aceasta o poartă prin raportare la prevederile art. 11 alin. (1) din Codul fiscal.

În același sens nu se rețin nici susținerile contestatarii potrivit cărora dacă legiuitorul ar fi intenționat să includă în sfera de aplicare și contribuțiile sociale datorate în temeiul raporturilor de muncă ar fi inserat această posibilitate în conținutul normei respective.

Întrucât veniturile realizate de salariați în străinătate au fost încadrate în categoria veniturilor de natură salarială, în conformitate cu prevederile art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, S.C. .X. S.R.L avea obligația calculării, reținerii și virării contribuțiilor sociale în sumă totală de .X. lei aferente perioadei iunie 2008 – decembrie 2011 în temeiul dispozițiilor art.5 alin.(1) pct.1, art.18 alin.(1) lit.a), lit.b) și alin.(3), art.21 alin.(1), alin.(2) și alin.(3), art.22 alin.(1), art.23 alin.(1) lit.a), alin.(3), art.24 alin.(1), alin.(3), art.28 alin.(2), din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, art.6 alin.(1) pct.1 lit.a), art.31 alin.(1), alin.(2), art.32 alin.(1), art.33, art.34 din Legea nr.263/2010 privind sistemul unitar de pensii publice, cu modificările și completările ulterioare, pct.18, pct.19 din Ordinul Ministerului Muncii și Solidarității Sociale nr.340/2001 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Legii nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, art.19 lit.a), art.26, art.27 alin.(1) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea

ocupării forței de muncă, art.7 alin.(1) din Legea nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, art.11 alin.(1), art.215 alin.(1), art.258 alin.(1), art.258¹ alin.(1), art.257 alin.(1), alin.(2) lit.a), alin.(7) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, art.4 alin.(2), art.6 alin.(1), alin.(2), alin.(8) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare, art.5 alin. (1) lit.a), art.7 alin.(1), art.80 alin.(1) lit.a) din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, art.296³, lit.a), lit.e), art.296⁴ alin.(1) lit.a), art.296⁵, alin.(1), alin.(2), alin.(3), alin.(4), alin.(5), art.296¹⁸, alin. (1), alin.(5), alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu art.11 alin.(1), art.55 alin.(2) lit.k) art.57 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.67, pct.68, pct.106 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.14 alin.(1) lit.a) din Regulamentul (CE) nr.1408/71/CEE privind aplicarea regimurilor de securitate socială lucrătorilor salariați, lucrătorilor independenți și membrilor familiilor lor care se deplasează în interiorul Comunității (valabil până la data de 30.04.2010), art.12 alin.(1) din Regulamentul (CE) nr.883/2004/CEE privind coordonarea sistemelor de securitate socială (valabil din data de 01.05.2010), art.7 alin (2), alin.(3) și alin. (4), art.22 lit. a), lit.b), lit.c) și lit.e), art.23 alin (1) și alin.(2), art.119 alin.(1), art.120 alin.(1), art.120¹ alin.(1), alin.(2), alin.3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, astfel cum se regăsesc precizate în cuprinsul actului administrativ fiscal atacat.

Referitor la susținerile contestatarei potrivit carora au fost încălcate prevederile art.6 și art.65 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să aprecieze în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză și are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât așa cum reiese din constatările cuprinse în raportul de inspecție fiscală care a stat la baza deciziei de impunere contestată, precum și din anexele la acesta, organele de inspecție fiscală în baza documentelor prezentate de societate și a opiniilor instituțiilor/direcțiilor de specialitate au apreciat și au adoptat soluția corectă, în baza constatărilor, demonstrând că acordarea indemnizației a fost făcută în funcție de realizarea sarcinilor, respectiv de productivitatea muncii raportat la obiectivele contractelor încheiate și prevederile legale incidente speței.

Referitor la critica adusă de contestatară la modul de calcul al contribuțiilor sociale, aceasta nu poate fi reținută întrucât organele de inspecție fiscală au procedat corect reîntregind suma brută a veniturilor salariale în condițiile în care

calcularea, declararea și plata contribuțiilor sociale este în sarcina angajatorului și nu a angajatului.

Cât privește nelegalitatea calculării de accesorii peste durata maximă de efectuare a inspecției fiscale, nici această susținere nu poate fi reținută din considerentele arătate la cap. III lit. A din prezenta decizie.

Referitor la pretinsa omisiune de către organele de inspecție fiscală a invocării anumitor prevederi legale privind contribuțiile datorate de angajați și angajatori stabilite suplimentar de plată, fapt pentru care trebuie constatată nulitatea actului administrativ fiscal, organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală au invocat atât în raportul de inspecție fiscală care a stat la baza deciziei de impunere contestată, cât și în cuprinsul acesteia actele normative care reglementează contribuțiile în cauză, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada controlată.

Organul de soluționare reține că în decizia de impunere la fiecare contribuție socială pentru care s-au stabilit diferențe de plată a fost menționată situația de fapt și invocate temeiurile de drept conform prevederilor OMFP nr.1021/2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularului "*Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice*".

În concluzie, având în vedere că argumentele invocate de S.C .X. S.R.L. nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X./2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.10.2014 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabilil, pentru suma totală de .X. lei reprezentând: contribuție de asigurări sociale datorată de angajator în quantum de .X. lei, contribuție individuală de asigurări sociale în quantum de .X. lei, contribuție de asigurări pentru accidente de muncă în quantum de .X. lei, contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în quantum de .X. lei, contribuție individuală de asigurări pentru șomaj în quantum de.X. lei, contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în quantum de .X. lei, contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în quantum de .X. lei, contribuție individuală de asigurări de sănătate în quantum de .X. lei, contribuție pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate în quantum de.X. lei.

În ceea ce privește accesoriile aferente contribuțiilor sociale, organul de soluționare a contestației reține că întrucât în sarcina contestatarii a fost menținut ca datorat debitul în sumă de .X., reprezentând contribuții sociale, ca o consecință,

S.C .X. S.R.L datorează și accesoriile aferente în cuantum de .X. lei, conform principiului de drept, *accessorium sequitur principale*.

C. IMPOZIT PE PROFIT

Referitor la suma de (- .X.) lei, reprezentând:

- (- .X. lei) impozit pe profit;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit

1. În ceea ce privește cheltuielile cu serviciile/lucrările facturate de SC .X. SRL, recuperate pe calea amortizării în sumă de .X.lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu lucrările facturate de prestator în condițiile în care societatea nu justifică cu documentele cerute de lege realizarea acestor lucrări.

Perioada verificată: 2008 – 2011.

În fapt, în anul 2006 societatea a înregistrat în evidența contabilă lucrările facturate de SC .X. SRL .X., în valoare totală de .X. lei, din care TVA .X. lei, astfel:

- în contul .X. „Imobilizări corporale în curs de execuție” – obiectiv investiții „Dep Frig Pielești .X.” suma de .X. lei, conform facturilor nr..X./18.05.2006, nr..X./07.06.2006, nr..X./12.07.2006 și nr..X./22.06.2006;
- în contul .X. „Imobilizări corporale în curs de execuție” – obiectiv investiții „Abator .X. Investiții” suma de .X. lei, conform facturii nr..X./29.08.2006;
- în contul .X. „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale” – „Avans Imob. .X.” în suma de .X. lei, conform facturii nr..X./24.07.2006;

Facturile au fost emise în baza Contractului de prestări lucrări de construcții nr..X./17.05.2006 încheiat între SC .X. SRL .X. în calitate de prestator și SC .X. SRL în calitate de beneficiar, în care, la art.1, se prevede ca:

„Obiectul prezentului contract constă în executarea de lucrări de construcții pentru realizarea DEPOZIT FRIGORIFIC SI BIROURI pe o suprafață de 933.26 mp cu o înălțime curat 3.5 m, în județul .X., conform Certificatului de urbanism nr..X./07.07.2005, pe baza proiectului tehnic, conform Anexei nr. 1 și anume:

- *Lucrări de rezistență, respectiv săpături, fundație, canalizare;*
- *Lucrări de arhitectură, respectiv construcție metalică, panouri, uși, ferestre despartituri interioare, camere frigorifice, rampe de livrare;*
- *Lucrări instalatii în interiorul clădirii: instalatii apă, instalatii electrice, instalatii canalizare, instalatii frigorifice cu agregate pentru 22, pardoseala industrială în interiorul clădirii, WC+gresie+faianta, gard (fundație, stalpi și stalpi metalici), izolație.*

Toate lucrările mai sus menționate vor fi executate de către prestator în afara de:

- *Conexiune cu rețeaua orașului pentru canalizare*

- Centrala termica
- Conexiune cu rețeaua electrica nationala
- Plasa galvanizata pentru gard
- Forare put sau conexiune cu rețeaua nationala de apa a localitatii
- Pavaj curte

Obs. In loc de panou de 15 cm se va folosi panou de 14 cm la camerele frigorifice.”

La art.3 din acelasi contract se prevede „Prestatorul se obliga ca la sfarsitul fiecărei faze de lucrari sa incheie cu beneficiarul un proces verbal de predare-primire si de buna executie, cat si la final procesul verbal de predare lucrare.”

S-a constatat că prestatorul SC .X. SRL nu a prezentat documente justificative respectiv, situatii de lucrari, rapoarte de activitate, pontaje, studii, procese verbale etc. care să ateste că serviciile contractate au fost efectiv prestate, în ce au constat acestea, termenele de executie etc..

Organele de inspecție fiscală au solicitat procesele verbale prevazute la art.3 din contractul incheiat intre parti, situații de lucrări, rapoarte de lucrari si orice alte materiale corespunzatoare însă nu au fost prezentate astfel de documente, iar prin Nota explicativă din data de 06.03.02014 administratorul SC .X. SRL a precizat **“Contractul este de "prestări lucrări" și nu "prestări servicii". În urma unor lucrări rezultă obiective de investiții concretizate, în acest caz, în depozitul de la .X.. Deci nu se pune probleme justificării "realității serviciilor facturate" ci, eventual, a lucrărilor facturate. **Lucrările facturate se justifică prin existența fizică a depozitului. Documentul deținut pentru această lucrare este procesul verbal de recepție a depozitului.****

În ce privește factura stornată din contul Depozit .X. și reclasată în contul Investiții .X., este vorba despre o lucrare efectuată de același executant la Investiția .X., care din eroare s-a înregistrat inițial la Depozitul .X.. Nu există un contract pentru lucrările de la Investiția Blandiana.”

Întrucat imobilizarile corporale in curs de executie au fost trecute in categoria imobilizarile corporale finalizate, s-a constatat că valoarea serviciilor facturate de SC .X. SRL .X. a fost recuperata de catre societate prin deducerea amortizarii fiscale, astfel că nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu amortizarea aferenta lucrărilor facturate de SC .X. SRL în sumă de .X.lei (.X. lei pe anul 2008, .X. lei pe anul 2009, .X. pe anul 2010, .X. lei pe anul 2011).

În drept, potrivit art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Totodată, conform prevederilor pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

" Punctul 48 se modifică și va avea următorul cuprins:

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

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

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

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, respectiv prestarea efectivă și necesitatea acestora a serviciilor achiziționate.

Organul de soluționare a contestației reține că societatea nu a prezentat documentele care să justifice prestarea efectivă a lucrărilor contractate cu SC .X. SRL din cele șase (6) facturi în sensul prevederilor punctului 48 din Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, respectiv situații de lucrări, rapoarte de activitate, pontaje, studii, procese verbale etc..

De asemenea, se reține că la nici la contestație nu au fost prezentate astfel de documente, iar în ceea ce privește susținerea societății că poate dovedi realizarea efectivă a lucrărilor cu contractul încheiat între SC .X. SRL și prestatorul SC .X. SRL, facturi, existența fizică a construcției, procesul-verbal de recepție al lucrărilor pentru întreaga valoare a construcției, precum și faptul că lucrările efectuate de SC .X. SRL au fost continuate ulterior de alt prestator de servicii ceea ce atestă existența lucrărilor efectuate în prealabil de SC .X. SRL nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât doar contractul, facturile și existența clădirii nu justifică, din punct de vedere fiscal, prestarea efectivă a serviciilor/lucrărilor contractate cu acest prestator, așa cum prevede în mod expres legea fiscală.

În același sens se precizează și prin Decizia nr..X./12.03.2014 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție **"Rezultă din aceste texte legale că pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii [...] se impune prezentarea de**

probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă activitatea curentă a contribuabilului.”

În ceea ce privește procesul-verbal de recepție al lucrărilor pentru întreaga valoare a construcției se reține că acesta reprezintă document justificativ însă numai în condițiile în care are la bază documente care justifică valoarea lucrărilor recepționate, respectiv devize de cheltuieli, situații de lucrări, procese verbale de recepție parțială etc..

Mai mult, prin Nota explicativă dată de administratorul societății din data de 06.03.2014 se recunoaște că lucrările facturate se justifică prin existența fizică a depozitului, iar documentul deținut pentru această lucrare este procesul verbal de recepție a depozitului.

Ca urmare, atât timp cât una dintre condițiile prevăzute de lege, respectiv justificarea prestării efective a acestor lucrări, nu este îndeplinită, cheltuielile cu aceste prestări nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Cât privește motivația conform căreia “*contractul este de prestări lucrări și nu de prestări servicii*” organul de soluționare a contestației reține că nu prezintă importanță denumirea contractului, felul acestuia, ci obiectul acestuia și obligațiile contractuale stabilite între părți. Or, potrivit art.3 din contract “Prestatorul are obligația ca la sfârșitul fiecărei faze de lucrări să încheie cu beneficiarul un proces-verbal de predare-primire și de bună execuție, cât și la final procesul verbal de predare lucrare”, iar contestatara nu a prezentat aceste documente.

În consecință, având în vedere că imobilul Depozit frigorific a fost pus în funcțiune conform Procesului verbal de recepție și punere în funcțiune nr..X./28.02.2008, anexat în copie la contestație, și valoarea acestor lucrări, pentru care nu s-au prezentat documente justificative, a fost recuperată pe calea amortizării în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile cu amortizarea în sumă de .X.lei (.X. lei pe anul 2008, .X. lei pe anul 2009, .X. pe anul 2010, .X. lei pe anul 2011).

Referitor la argumentul societății potrivit căruia prevederile legale invocate de organele de inspecție fiscală sunt incorecte întrucât fac trimitere la nedeductibilitatea cheltuielilor cu serviciilor de management, consultanta, asistenta, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se referă și la „alte prestări de servicii, iar prevederile pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal prevăd îndeplinirea cumulativă a celor două condiții: prestarea efectivă și necesitatea.

De asemenea, referitor la argumentul conform căruia cheltuielile cu amortizarea este reglementată de art.24 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar construcția este un mijloc fix, fapt confirmat și de reevaluarea aferentă anului 2009 conform Raportului de

evaluare prezentat in timpul inspecției fiscale, organul de soluționare a contestației nu contestă faptul că depozitul frigorific reprezintă un mijloc fix amortizabil și valoarea investiției se recuperează pe calea amortizării conform prevederilor legale în materie însă, contravaloarea celor șase facturi emise de SC .X. SRL reprezentând servicii/lucrări nu este justificată cu documente astfel că nu se justifica prestarea efectivă a acestor servicii/lucrări și deci, nici recuperarea acestora pe calea amortizării fiscale.

În ceea ce privește Raportul de evaluare se reține că acest document reprezintă documentul prin care s-a stabilit valoarea de piață de mijlocului fix nefiind de natură să justifice prestarea efectivă a lucrărilor facturate de SC .X. SRL.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.10.2014 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili **pentru cheltuielile cu amortizarea în sumă de .X. lei prin care s-a recuperat valoarea serviciilor/lucrărilor facturate de SC .X. SRL pentru care societatea nu justifica prestarea efectivă.**

2. Referitor la serviciile de intermediere facturate de SC .X. SRL București în sumă de .X. lei, pe anul 2006, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de intermediere în condițiile în care societatea nu justifică cu documentele cerute de lege prestarea efectivă a acestora.

Perioada verificată: 2006

În fapt, în luna decembrie 2006, SC .X. SRL a înregistrat cheltuieli cu prestarile de servicii facturate de SC .X. SRL în baza facturii nr..X./22.12.2006, în sumă de .X. lei, emisă în baza Contractului de intermediere nr..X./15.02.2006 în care SC .X. SRL are calitatea de intermediar.

Contractul de intermediere nr..X./15.02.2006 are ca obiect „[...] identificarea unui partener extern (furnizor) de carcasa porc refrigerata din .X. care sa asigure livrarea catre beneficiar a unei cantitati minime de 20 camioane precum si serviciile de mijlocire si acceptarea ofertei partenerului extern.”

Societatea nu a prezentat documente justificative, respectiv rapoarte de activitate, situații de lucrări, studii de piață sau orice alte materiale

corespunzătoare din care sa rezulta prestarea efectiva a acestor servicii, iar din Nota explicativa a administratorului societății din data de 06.03.2014, a rezultat “Contractul prevede ca prestatorul să ne asigure furnizori de materii prime (carcasă refrigerată) din .X.. Ca urmare a implicării prestatorului ca intermediar, în anul 2006 am achiziționat, începând cu luna martie, 46 de camioane (TIR) de carcasa refrigerata (peste 850 tone) de la .X. din .X.. Anterior, în luna februarie furnizorul .X. refuzase sa ne mai livreze carcasă, si atunci am apelat la acest intermediar. În anexa 1 la prezenta notă sunt detaliate cumpărările de la acest furnizor. A se vedea anexa nr.1 .”

Ca urmare, s-a constatat societatea nu a justificat cu documente prestarea efectivă a serviciilor de intermediere astfel că, aceste cheltuieli în sumă de .X. lei, nu au fost acceptate la deducere la calculul profitului impozabil în temeiul art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În drept, sunt incidente prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Conform prevederilor pct.48 din din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

Față de prevederile legale mai sus invocate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă

îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, respectiv prestarea efectivă și necesitatea acestora a serviciilor achiziționate.

Organul de soluționare a contestației reține că prin Contractul de intermediere nr..X./15.02.2006 încheiat cu SC .X. SRL ce are calitatea de intermediar, în vederea identificării unui partener extern (furnizor) de carcasă porc refrigerată din .X. care să asigure livrarea unei cantități minime de 20 camioane, precum și serviciile de mijlocire și acceptare a ofertei partenerului extern, la art.4 se prevăd obligațiile intermediarului, între care:

“a. să facă demersurile necesare pentru identificarea furnizorului extern și ofertei de către beneficiar;

b. să-l informeze de îndată pe beneficiar asupra condițiilor contractuale și ofertei partenerului extern și să mijlocească acceptarea ofertei;

c. să comunice de îndată beneficiarului prețurile de vânzare ale furnizorului extern pentru fiecare transport în parte;

d. să comunice de îndată beneficiarului numele partenerului extern și oferta acestuia;

e. să comunice permanent beneficiarului prețurile de vânzare ale furnizorului extern pentru fiecare transport în parte;

f. să se ocupe de asigurarea livrării [...];

g. urmărește livrarea mărfii în condițiile cantitative și calitative stabilite între părți [...];

Comunicarea modului de îndeplinire a serviciilor de către intermediar se poate face fie în scris, fie telefonic (comunicări prin fax, e-mail, telefonice).”

Iar la art.5 din același contract se prevăd obligații beneficiarului:

„1. Să predea intermediarului, la semnarea acestui contract, cererea de ofertă fermă, completă și precisă, privind cantitățile și prețurile posibile de acceptat din partea unui potențial partener extern;

2. să precizeze numele persoanelor neagreate ca parteneri în cuprinsul cererii de ofertă;

[...]

4. să se prezinte la tratative cu participarea intermediarului și să trateze intenția de a se obliga juridic, în deplin acord cu conținutul cererii ofertei ferme;

5. să încheie cu furnizorul extern contractul comercial dacă cererea de ofertă a fost acceptată;

6. să plătească intermediarului pentru serviciile prestate suma de 5 mil. lei (fără TVA) pentru fiecare transport (camion) livrat de furnizorul extern [...].”

Față de prevederile contractuale se reține că serviciile de intermediere au constat în efectuarea demersurilor pentru identificarea furnizorului extern și ofertei beneficiarului, informarea beneficiarului asupra condițiilor contractuale și ofertei partenerului extern, mijlocirea privind acceptarea ofertei, comunicarea către beneficiar a prețurilor de vânzare ale furnizorului extern pentru fiecare transport în parte, a numelui partenerului extern și oferta acestuia, precum și asigurarea livrării în condițiile cantitative și calitative stabilite între părți.

În acest sens beneficiarul trebuia să predea intermediarului cererea de ofertă fermă, completă și precisă privind cantitățile și prețurile posibile de acceptat din partea unui potențial partener extern, să se prezinte la tratative cu participarea intermediarului și să trateze intenția de a se obliga juridic, în deplin acord cu conținutul cererii ofertei ferme, să încheie cu furnizorul extern contractul comercial dacă cererea de ofertă a fost acceptată și să plătească intermediarul pentru fiecare transport.

Ca urmare, se reține că societatea nu a prezentat cererea de ofertă, contractul încheiat cu furnizorul extern din care să rezulte că SC .X. SRL are calitatea de intermediar, documente din care să rezulte demersurile efectuate în vederea identificării furnizorului extern din .X. (corespondență prin fax, e-mail cu acesta etc.), documente privind negocierea efectuată de intermediar, documente din care să rezulte că beneficiarul împreună cu intermediarul au participat la tratative cu furnizorul extern.

În ceea ce privește susținerea contestatarei conform căreia furnizorul din .X. a acceptat continuarea relației comerciale cu SC .X. SRL datorita intervenției acestui intermediar organul de soluționare a contestației reține că nu este susținut cu documente din care să rezulte intenția furnizorului de reziliere a contractului, corespondența purtată cu furnizorul extern pe această temă, renegocierea contractului de către intermediar etc. cu atât mai mult cu cât în contractul de intermediere se prevede ca obiect "identificarea unui partener extern (furnizor) de carcasă post refrigerată din .X." și nu reluarea relației cu un furnizor extern din .X..

De asemenea, referitor la susținerea societății potrivit căreia tipul de operațiune supus verificării nu este de prestări servicii pentru care trebuie prezentate documente justificative aferente specifice ci unul de comisionare, precum și faptul că legea fiscală română nu fixează o lista exhaustivă de mijloace de proba admisibile pentru a dovedi faptul ca serviciile au fost efectiv prestate, se reține că **legea fiscală a prevăzut expres, ca o condiție pentru deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile, prezentarea de documente justificative specifice fiecărei categorii de servicii**, legea neputând enumera toate documentele ce trebuie întocmite ca probe admisibile pentru fiecare categorie de servicii având în vedere diversitatea acestora. Ca urmare, pentru fiecare categorie de servicii contractate trebuie prezentate documente justificative ca probe admisibile, întocmit în conformitate cu specificul acestora și cu prevederile legale în domeniu.

Astfel, prezentarea doar a contractului, facturii și Protocolului prin care aprobă se către societate plata intermediarului nu sunt suficiente pentru justificarea acestor cheltuieli.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile cu serviciile de intermediere având în vedere că nu se justifică prestarea efectivă a acestora nefiind îndeplinită una dintre condițiile cumulative prevăzute de legea fiscală.

În temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală,

aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X./2013, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.10.2014 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili **pentru cheltuielile cu serviciile de intermediere în sumă de .X. lei contractate cu SC .X. SRL.**

3. În ceea ce privește cheltuielile cu valoarea rămasa neamortizată a mijloacelor fixe scoase din gestiune în sumă de .X. lei (.X. + .X. + .X.), Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu valoarea rămasă neamortizată pentru mijloace fixe casate la inventar în condițiile în care societatea nu justifică operațiunea de casare.

Perioada verificată:2007- 2009

În fapt, în baza Procesului verbal de scoatere din funcțiune nr..X./31.12.2007 întocmit cu ocazia efectuării inventarierii asupra întregului patrimoniu, societatea a înregistrat pe cheltuieli de exploatare suma de .X. lei reprezentând valoarea ramasa neamortizata a mijloacelor fixe casate.

În acest document se menționează “o serie de mijloace fixe care datorita uzurii fizice, a starii tehnice si uzurii morale nu mai pot fi utilizate in cadrul societatii”, iar comisia de inventariere a mijloacelor fixe a propus scoaterea din folosință si casarea acestora.

În același sens a procedat și în baza Procesului verbal de scoatere din funcțiune nr..X./30.12.2008 și Procesului verbal de scoatere din funcțiune nr..X./01.04.2009.

În Nota explicativa din data de 06.03.2014 administratorul societății a precizat „Conform legislației din .X. mijloacele fixe nu au prevăzută "valoarea reziduală". Toată valoarea de intrare a acestora se recuperează prin amortizare. În consecință, la scoaterea din funcțiunea a unor utilaje în cursul anilor 2006-2010 nu am urmărit recuperarea unor materiale care ar fi putut fi sub formă de deșeuri. Costul recuperării acestora ar fi depășit sumele rezultate din valorificarea deșeurilor.

Pentru celelalte active, neamortizate integral, din evaluările realizate la momentul respectiv a rezultat că valoarea a ceea ce s-ar putea recupera este mai mică decât costul recuperării. (ex.: alegerea cărămizii din moloz, calitatea slabă a cărămizii, duc la costuri mai mari decât valoarea a ceea ce se poate recupera).”

Astfel, s-a constatat că societatea avea obligația recalculării profitului impozabil și a impozitului pe profit, prin includerea valorii ramase neamortizate a mijloacelor fixe casate în categoria cheltuielilor nedeductibile din punct de vedere fiscal, în suma de .X. lei, defalcată pe ani, astfel: 2007-.X. lei; 2008 – .X. lei; 2009 - .X. lei.

În drept, potrivit prevederilor art.24 alin.(15) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(15) Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă. Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea ori **din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală.** Pentru mijloacele fixe cu valoarea contabilă evidențiată în sold la data de 31 decembrie 2003 amortizarea se calculează în baza valorii rămase neamortizate, pe durata normală de utilizare rămasă, folosindu-se metodele de amortizare aplicate până la această dată.”*

Conform prevederilor pct.71⁵ și pct.71⁶ din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“71⁵. **Pentru determinarea valorii fiscale în cazul transferurilor terenurilor cu valoare contabilă, precum și pentru determinarea valorii fiscale rămase neamortizate în cazul mijloacelor fixe amortizabile evidențiate în sold la 31 decembrie 2003, în valoarea de intrare fiscală se includ și reevaluările efectuate, potrivit legii, până la acea dată.***

[...]

Prin valoarea fiscală rămasă neamortizată se înțelege diferența dintre valoarea de intrare fiscală și valoarea amortizării fiscale. În valoarea de intrare fiscală se include și taxa pe valoarea adăugată devenită nedeductibilă, în conformitate cu prevederile titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată.

71⁶. În aplicarea prevederilor art. 24 alin. (15) din Codul fiscal, cheltuielile înregistrate ca urmare a casării unui mijloc fix cu valoarea de intrare incomplet amortizată sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Prin casarea unui mijloc fix se înțelege operația de scoatere din funcțiune a activului respectiv, urmată de dezmembrarea acestuia și valorificarea părților componente rezultate, prin vânzare sau prin folosirea în activitatea curentă a contribuabilului.”

Față de prevederile legal mai sus invocate se reține că prin valoarea fiscală rămasă neamortizată se înțelege diferența dintre valoarea de intrare fiscală și valoarea amortizării fiscale, iar în cazul mijloacelor fixe scoase din gestiune prin casare cheltuielile înregistrate ca urmare a casării unui mijloc fix cu valoarea de intrare incomplet amortizată sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, legea fiscală prevede expres definiția operațiunii de casare ca fiind scoaterea din funcțiune a activului urmată de dezmembrarea acestuia și valorificarea părților componente rezultate, prin vânzare sau prin folosirea în activitatea curentă a contribuabilului.

Organul de soluționare a contestației reține că potrivit proceselor verbale de scoatere din funcțiune întocmite cu ocazia efectuării inventarierii asupra întregului patrimoniu, pe perioada 2007 – 2009, societatea a înregistrat pe cheltuieli de exploatare suma de .X. lei reprezentând valoarea rămasă neamortizată a mijloacelor fixe casate, iar prin Nota explicativă administratorul societății recunoaște că pentru mijloacele fixe neamortizate integral nu s-a procedat la dezmembrarea acestora invocând evaluările realizate la momentul respectiv din care rezulta că valoarea ce s-ar fi căutat recupera era mai mică decât costul recuperării.

Potrivit prevederilor art.22 din Legea nr.15/1995 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“La scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe care nu au fost integral amortizate agenții economici, precum și persoanele juridice fără scop lucrativ vor proceda în conformitate cu prevederile art.17 și 21.”,

iar la art.17 din același act normativ se prevede:

*“În cazul nerecuperării integrale, pe calea amortizării, a valorii de intrare a mijloacelor fixe scoase din funcțiune, **agenții economici asigură acoperirea valorii neamortizate din sumele rezultate în urma valorificării acestora. Diferența rămasă neacoperită se include în cheltuieli excepționale, nedeductibile fiscal, pe o perioadă de maximum 5 ani, sau diminuează capitalurile proprii, cu respectarea dispozițiilor legale.**”*

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, în cazul scoaterii din funcțiune a mijloacelor fixe care nu au fost integral amortizate agenții economici trebuie să asigure acoperirea valorii neamortizate din sumele rezultate în urma valorificării acestora.

În același sens sunt și prevederile stipulate în Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr..X./2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, în vigoare până la data de 31.12.2008, în care, la grupa a-II-a din Anexa 2 - Nomenclatorul, modelele și normele de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor financiar-contabile, comune pe economie, care nu au regim special de înscriere și numerotare, este prevăzut modelul și normele de întocmire și utilizare a **procesului verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe/de declasare a unor bunuri materiale** (cod 14-2-3/aA), reținându-se că acesta:

“1. Servește ca:

- document de constatare a îndeplinirii condițiilor scoaterii din funcțiune a mijloacelor fixe, de scoatere din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință și de declasare a altor bunuri materiale decât mijloacele fixe, potrivit dispozițiilor legale;

- document de consemnare a scoaterii efective din funcțiune a mijloacelor fixe, de scoatere din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință sau de declasare a bunurilor materiale;

- **document de predare la magazie a ansamblelor, subansamblelor, pieselor componente și materialelor rezultate din scoaterea efectivă din funcțiune a mijloacelor fixe, precum și din scoaterea din uz a bunurilor materiale propuse pentru declasare;**

- document justificativ de înregistrare în evidența magaziiilor (depozitelor) și în contabilitate.

2. Se întocmește în două exemplare, separat pentru mijloace fixe, materiale de natura obiectelor de inventar în folosință și bunuri materiale aflate în gestiunea unui singur gestionar, pe baza documentației prevăzute în normele legale (notă privind starea tehnică a mijlocului fix propus a fi scos din funcțiune, deviz estimativ al reparației capitale, act constatator al avariei, avize, notă justificativă privind descrierea degradării bunurilor materiale, specificația bunurilor materiale propuse pentru declasare etc.).

Formularul se completează astfel:

- capitolele I și II, de către comisia constituită în acest scop, după caz (la unitățile cu capital privat responsabilitatea revine administratorilor), **cu constatările și concluziile rezultate din analiza documentației primite și din verificarea stării mijloacelor fixe propuse a fi scoase din funcțiune, scoaterii din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință sau a bunurilor materiale propuse pentru declasare, se semnează de membrii comisiei;**

- capitolul III, după aprobarea propunerilor și efectuarea scoaterii din funcțiune, din uz sau declasării, de către comisia de analiză și avizare a propunerii de declasare a bunurilor materiale sau de delegații numiți de conducerea unității care semnează pentru realitatea operațiunilor; **servește și ca document de predare la magazie (depozit) a ansamblelor, subansamblelor, pieselor componente și materialelor rezultate din scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe, scoaterea din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar sau din declasarea bunurilor materiale.**

Se menționează că, în cazul scoaterii din funcțiune a mijloacelor fixe, numărul de inventar se va trece la cap. II în coloana "Denumirea". În situația în care capitolul III se completează în alte exerciții financiare, este necesar să se întrunească o nouă comisie care să întocmească un nou proces-verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe/de declasare a unor bunuri materiale care să confirme datele completate în acest capitol.

3. Circulă:

- la persoana autorizată să aprobe scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe, scoaterea din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar sau declasarea bunurilor materiale (ambele exemplare);

- la secție (serviciu, subunitate) pentru înregistrarea în evidență la locul de folosință a mijloacelor fixe scoase din funcțiune (ambele exemplare);

- la magazie (depozitul de materiale), pentru descărcarea gestiunii, respectiv înregistrarea în evidență a bunurilor materiale declassate (ambele exemplare);

- **la magazia primitoare, pentru semnare de către gestionar a primirii în gestiune a ansamblelor, subansamblelor, pieselor componente și materialelor rezultate din scoaterea efectivă din funcțiune a mijloacelor fixe**

și materialelor recuperabile și re folosibile, rezultate din scoaterea din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință sau din de clasarea bunurilor materiale (ambele exemplare);

- la compartimentul financiar-contabil, pentru verificarea și înregistrarea operațiunilor privind scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe, scoaterea din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar sau de clasarea bunurilor materiale (exemplarul 1);

- la compartimentul care a făcut propunerile de scoatere din funcțiune, din uz sau de de clasare, pentru înregistrare (exemplarul 2).

[...].”

Începând cu data de 01.01.2009, prevederi similare privind normele de întocmire și utilizare a procesului verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe/de de clasare a unor bunuri materiale (cod 14-2-3/aA) sunt stipulate la grupa a II-a din Anexa 2 - Normele specifice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile la Ordinul Ministrului Economiei și Finanțelor nr..X./2008 privind documentele financiar-contabile.

Se reține că în speță, societatea deși a încheiat procese verbale de scoatere din funcțiune a activelor corporale pe motiv că mijloacele fixe sunt uzate fizic și moral și nu mai pot fi utilizate în cadrul societății, fără să se prezinte documente din care să rezulte gradul de uzură morală.

Ca urmare, întrucât societatea nu justifică operațiunea de casare a mijloacelor fizice neamortizate integral cheltuielile cu valoarea rămasă neamortizată nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În ceea ce privește argumentul contestatarii potrivit căruia la art.24 alin.(15) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare este statuat principiul general conform căruia, cheltuielile înregistrate ca urmare a casării unui mijloc fix cu valoarea fiscală incomplet amortizată sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, deci sunt deductibile la calculul impozitului pe profit și condiția de la alin.2 al punctului 71⁶ din din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv faptul ca dezmembrarea și valorificarea partilor componentelor rezultate, prin vânzare sau prin folosirea în activitatea curentă a contribuabilului nu poate anula acest principiu, mai ales în cazurile în care nu rezulta nicio parte componentă valorificabilă din dezmembrare nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că normele metodologice sunt date în explicitarea legii pentru lămurirea noțiunii de casare.

De asemenea, referitor la argumentul contestatarii conform căruia organele de inspecție fiscală nu au constatări proprii despre eventualele componente rezultate, motiv pentru care se impune admiterea contestației nu se poate reține având în vedere dispozițiile prevederilor art.65 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare

„Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.10.2014 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili **pentru cheltuielile cu valoarea neamortizată a mijloacelor fixe scoase din funcțiune în sumă de .X. lei.**

4. Referitor la cheltuielile cu provizioanele pentru deprecierea unei imobilizari corporale, în sumă de .X. lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli în condițiile în care societatea a constituit provizioane, altele decât cele reglementate de lege, acestea neputând fi utilizate pentru ajustarea valorilor activelor.

Perioada verificată: anul 2011.

În fapt, în luna decembrie 2011, societatea a înregistrat în contul 6814 „*Cheltuieli exploatare – provizioane depreciere active circulante*” – provizioane pentru deprecierea unei imobilizari corporale in suma de .X. lei, ca urmare a producerii unui incendiu la obiectivul Ferma (punctul de lucru a societatii) – incediu ce a fost constatat de Inspectoratul pentru situatii de urgenta „Unirea” al judetului .X., Subunitatea Garda de Interventie .X. prin procesul verbal de interventie nr..X./X./11.11.2011.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a indeplinit cumulativ conditiile prevazute la art.22 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv provizioanele constituite cu deprecierea activului nu sunt prevazute la art.22 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile in suma de .X. lei la determinarea profitului impozabil pentru anul 2011.

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin.(3) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

g) cheltuielile cu provizioane și rezerve, în limita prevăzută la art. 22,”

Conform prevederilor art.22 alin.(1) lit.b,c, d, i, j, k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:

b) provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților;

c) provizioanele constituite în limita unui procent de 20% începând cu data de 1 ianuarie 2004, 25% începând cu data de 1 ianuarie 2005, 30% începând cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2004;

2. sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;

3. nu sunt garantate de altă persoană;

4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;

5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului;

d) provizioanele specifice, constituite de instituțiile financiare nebancale înscrise în Registrul general ținut de Banca Națională a României, de instituțiile de plată persoane juridice române care acordă credite legate de serviciile de plată, de instituțiile emitente de monedă electronică, persoane juridice române, care acordă credite legate de serviciile de plată, precum și provizioanele specifice constituite de alte persoane juridice, potrivit legilor de organizare și funcționare;

i) provizioanele de risc pentru operațiunile pe piețele financiare, constituite potrivit reglementărilor Comisiei Naționale a Valorilor Mobiliare;

j) provizioanele constituite în limita unei procent de 100% din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2007;

2. creanța este deținută la o persoană juridică asupra căreia este declarată procedura de deschidere a falimentului, pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă această situație;

3. nu sunt garantate de altă persoană;

4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;

5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului;

k) provizioanele pentru închiderea și urmărirea postînchidere a depozitelor de deșeuri, constituite de contribuabilii care desfășoară activități de depozitare a deșeurilor, potrivit legii, în limita sumei stabilite prin proiectul pentru închiderea și urmărirea postînchidere a depozitului, corespunzătoare cotei-părți din tarifele de depozitare percepute,”

Prin HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

„ Punctul 53 va avea următorul cuprins:

53. Creanțele asupra clienților reprezintă sumele datorate de clienții interni și externi pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri etc. vândute, lucrări

executate și servicii prestate, pe bază de facturi, înregistrate după 1 ianuarie 2004 și neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței.

Diminuarea sau anularea provizioanelor se efectuează prin trecerea acestora pe venituri în cazul încasării creanței, proporțional cu valoarea încasată sau înregistrarea acesteia pe cheltuieli.

În cazul creanțelor în valută, provizionul este deductibil la nivelul valorii influențate cu diferențele de curs favorabile sau nefavorabile ce apar cu ocazia evaluării acestora. Valoarea provizioanelor pentru creanțele asupra clienților este luată în considerare la determinarea profitului impozabil în trimestrul în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art.22 din Codul fiscal și nu poate depăși valoarea acestora, înregistrată în contabilitate în anul fiscal curent sau în anii anteriori. Procentele prevăzute la art.22 alin.(1) lit. c) din Codul fiscal, aplicate asupra creanțelor înregistrate începând cu anii fiscali 2004, 2005 și, respectiv, 2006, nu se recalculează.

Cheltuielile reprezentând pierderile din creanțele incerte sau în litigiu neîncasate, înregistrate cu ocazia scoaterii din evidență a acestora, sunt deductibile pentru partea acoperită de provizionul constituit potrivit art.22 din Codul fiscal.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că agenții economici pot constitui provizioane conform prevederilor legale invocate respectiv pentru garanții de bună execuție, provizioane specifice, provizioane de risc pentru operațiunile pe piețele financiare respectiv pentru închiderea și urmărirea postînchidere a depozitelor de deșeuri

În conformitate cu prevederile legale incidente cheltuielilor cu provizioanele se reține că societățile pot constitui cheltuieli deductibile cu provizioanele prevăzute de actele normative.

Din constatări reiese că societatea a constituit provizioane pentru deprecierea imobilizărilor, societatea susținând că a efectuat ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale ca urmare a unui incendiu care a afectat un imobil asigurat, cuantumul acestora fiind egal cu valoarea despăgubirilor primite de la societatea de asigurări și care au fost înregistrate ca venituri.

Conform prevederilor pct.31 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

“31. - (1) Ajustările de valoare cuprind toate corecțiile destinate să țină seama de reducerile valorilor activelor individuale, stabilite la data bilanțului, indiferent dacă acea reducere este sau nu definitivă.

(2) Ajustările de valoare pot fi: ajustări permanente, denumite în continuare amortizări, și/sau ajustările provizorii, denumite în continuare ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare, în funcție de caracterul permanent sau provizoriu al ajustării activelor.”

Potrivit aceluiași act normativ ajustările imobilizărilor corporale se evidențiază în contabilitate prin conturile din grupa 29. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE A IMOBILIZĂRILOR în corespundență cu contul

de cheltuieli .X. "Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor".

La pct.218 și pct.223 din același act normativ se prevede:

" (1) Provizioanele sunt destinate să acopere datoriile a căror natură este clar definită și care la data bilanțului este probabil să existe, sau este cert că vor exista, dar care sunt incerte în ceea ce privește valoarea sau data la care vor apărea.

(2) Provizioanele nu pot fi utilizate pentru ajustarea valorilor activelor.

[...]

223. - (1) Provizioanele se constituie pentru elemente cum sunt:

- a) litigii, amenzi și penalități, despăgubiri, daune și alte datorii incerte;
- b) cheltuielile legate de activitatea de service în perioada de garanție și alte cheltuieli privind garanția acordată clienților;
- c) acțiunile de restructurare;
- d) pensii și obligații similare;
- e) dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea;
- f) impozite;
- g) prime ce urmează a se acorda personalului din profitul realizat, potrivit prevederilor legale sau contractuale; și
- h) alte provizioane."

Conform prevederilor legale mai sus invocate se reține că provizioanele sunt destinate să acopere datoriile a căror natură este clar definită și care la data bilanțului este probabil să existe, sau este cert că vor exista, dar care sunt incerte în ceea ce privește valoarea sau data la care vor apărea, înținsă nu pot fi utilizate pentru ajustarea valorilor activelor. Astfel argumentul contestatarii nu subzistă.

Astfel, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil cheltuielile cu provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor corporale.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X./2014, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.10.2014 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili **pentru cheltuielile cu provizioanele în sumă de .X. lei.**

5. În ceea ce privește cheltuielile cu minusurile la inventar în sumă de .X. lei (2006 – .X. lei; 2007 – .X. lei, 2008 – .X. lei; 2009 – .X. lei; 2010 - .X. lei), Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu perisabilitățile în condițiile în care argumentele prezentate cu privire la modul de stabilire a cuantumului acestor cheltuieli nu este susținut cu documente de natură să infirme modul de calcul al organelor de inspecție fiscală.

Perioada verificată: 2006 – 2010

În fapt, în baza proceselor verbale încheiate cu ocazia inventariierilor efectuate de societate asupra patrimoniului și a listelor de inventariere anexate la acestea SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă minusuri cantitative și implicit valorice la diverse sortimente de produse din carne la Gestiunea nr.18 - depozit Frigorifer prin următorul articol contabil:

.X. “cheltuieli cu marfa 18” = .X. “mărfuri gestiunea 18”, pe considerentul că reprezintă perisabilități admise de lege.

Referitor la aceste minusuri, în procesele verbale încheiate cu ocazia inventariierii la Gestiunea nr.18 se menționează “Comisia de inventariere propune administratorului societății ca diferența în minus ... lei care se încadrează în limita perisabilităților admise să se acorde ca scăzăminte legale și să fie scăzute din gestiune conform prevederilor legale”.

Prin Nota explicativă din data de 06.03.2014 administratorul societății a precizat “Calculul a fost efectuat la momentele respective, însă nu se regăsesc înscrisurile, (gestionarul nemaifiind angajatul nostru) în consecință vă rugăm să ne acordați un termen pentru a reface aceste calcule pe care o să vi le prezentăm sub formă de anexă la prezentă”, prin adresa nr..X./06.03.2014 fiind prezentat modul de calcul al perisabilităților stabilit de societate, pentru perioada 2006-2010.

Din analiza documentară cu privire la modul de calcul al perisabilităților organele de inspecție fiscală au constatat următoarele aspecte:

1. În vederea stabilirii limitei maxime admise de perisabilitate, SC .X. SRL a aplicat un coeficient de 0,4% asupra cantităților de mărfuri efectiv intrate în perioada cuprinsă între două inventare, respectiv a aplicat:

- Coeficientul de 0,15% prevăzut ca limită maximă de perisabilitate pe perioada transportului,

- Coeficientul de 0,25% prevăzut ca limită maximă de perisabilitate pe perioada depozitării.

2. Conform prevederilor anexei nr.1 din HG nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, pentru carnea congelată nu este prevăzut un coeficient prin care să fie stabilită o limită maximă de perisabilitate pe timpul transportului, fapt pentru care societatea nu avea dreptul aplicării coeficientului de 0,15% asupra cantității marfurilor intrate.

3. Mai mult, societatea nu a prezentat în vederea susținerii modului de aplicare a coeficientului de 0,15% asupra cantităților de mărfuri (carne refrigerată)

intrate, acte si documente justificative din care sa rezulte ca au fost aprobate de catre managerul/administratorul/directorul societatii ca si perisabilitati – nivelul cantitatilor efectiv constatate ca pierderi naturale cu ocazia receptionarii marfurilor transportate asa cum prevede art.4 din HG nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare.

4. Totodata, in perioada supusa verificarii societatea a condus evidenta cantitativ-valorica pentru fiecare produs/lot in parte achizitionat cu preturile unitare aferente astfel ca, in urma inventarierii efectuate a stabilit in mod concret produsul/lotul si pretul de intrare aferent pentru care s-a constatat lipsa in gestiune. Inregistrarea in evidenta contabila a descarcarii din gestiune a marfurilor constata lipsa la inventar s-a efectuat la pretul de achizitie a acestora.

Avand in vedere prevederile Anexei 1 punctul 51 din OMFP nr.1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile art.4, art.9 și art.13 lit.a) din HG nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea corecta a perisabilităților maxime admise de lege, din care rezulta ca minusurile de inventar nu se incadreaza, in totalitate, in limitele maxime de perisabilitate admise de lege.

Astfel, organele de inspectie fiscală nu au acceptat la deducere **suma de .X. lei** reprezentand valoarea minusurilor de inventar, defalcată pe ani astfel: 2006 – .X. lei; 2007 – .X. lei, 2008 – .X. lei; 2009 – .X. lei; 2010 -.X. lei.

În drept, conform prevederilor art.21 alin.(3) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(3) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

d) perisabilitățile, în limitele stabilite de organele de specialitate ale administrației centrale, împreună cu instituțiile de specialitate, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice;”.

Conform prevederilor pct.35 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“Nu sunt considerate perisabilități pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau obținerea unui serviciu.”

Totodată, potrivit prevederilor art.11 și art.12 din HG nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare:

“Art. 11 Pierderile sau scăderile cantitative care depășesc normele de perisabilitate stabilite nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal

Art. 12 Normele privind limitele admisibile de perisabilitate se aplică numai persoanelor juridice care sunt obligate, potrivit legii, la plata impozitului pe profit, în limita căruia cheltuielile cu perisabilitățile sunt deductibile din veniturile realizate.”

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu perisabilitățile care depășesc limitele admisibile stabilite de organele de specialitate ale administrației centrale împreună cu instituțiile de specialitate cu avizul Ministerul Finanțelor Publice.

Conform punctului 51 din Anexa 1 la OMFP nr.1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, cu modificările și completările ulterioare:

“51. Pentru bunurile la care sunt acceptate scăzăminte, în cazul compensării lipsurilor cu plusurile stabilite la inventariere, scăzămintele se calculează numai în situația în care cantitățile lipsă sunt mai mari decât cantitățile constatate în plus.

În această situație, cotele de scăzăminte se aplică în primul rând la bunurile la care s-au constatat lipsurile.

Dacă în urma aplicării scăzămintelor respective mai rămân diferențe cantitative în minus, cotele de scăzăminte se pot aplica și asupra celorlalte bunuri admise în compensare, la care s-au constatat plusuri sau la care nu au rezultat diferențe.

Diferența stabilită în minus în urma compensării și aplicării tuturor cotelor de scăzăminte, reprezentând prejudiciu pentru unitate, se recuperează de la persoanele vinovate, în conformitate cu dispozițiile legale.

Normele privind limitele admisibile la perisabilitate sau cele stabilite intern nu se aplică anticipat, ci numai după constatarea existenței efective a lipsurilor și numai în limita acestora.

De asemenea, normele de scăzăminte nu se aplică automat, aceste norme fiind considerate limite maxime.

Pentru pagubele constatate în gestiune răspund persoanele vinovate de producerea lor. Imputarea acestora se va face la valoarea de înlocuire, așa cum a fost definită în prezentele norme.”

De asemenea, conform prevederilor pct.41 din Anexa 1 la OMFP nr.2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, cu modificările și completările ulterioare:

“41.(1) Pentru bunurile la care sunt acceptate scăzăminte, în cazul compensării lipsurilor cu plusurile stabilite la inventariere, scăzămintele se calculează numai în situația în care cantitățile lipsă sunt mai mari decât cantitățile constatate în plus.

În această situație, cotele de scăzăminte se aplică în primul rând la bunurile la care s-au constatat lipsurile.

Dacă în urma aplicării scăzămintelor respective mai rămân diferențe cantitative în minus, cotele de scăzăminte se pot aplica și asupra celorlalte bunuri

admise în compensare, la care s-au constatat plusuri sau la care nu au rezultat diferențe.

Diferența stabilită în minus în urma compensării și aplicării tuturor cotelor de scăzăminte, reprezentând prejudiciu pentru unitate, se recuperează de la persoanele vinovate, în conformitate cu dispozițiile legale.

(2) Normele privind limitele admisibile la perisabilitate sau cele stabilite intern nu se aplică anticipat, ci numai după constatarea existenței efective a lipsurilor și numai în limita acestora.

De asemenea, limitele de perisabilitate nu se aplică automat, aceste fiind considerate limite maxime.

(3) Pentru pagubele constatate în gestiune răspund persoanele vinovate de producerea lor. Imputarea acestora se va face la valoarea de înlocuire, așa cum a fost definită în prezentele norme.”

coroborate cu prevederile art.13 lit.a) din HG nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare:

“Limitele maxime de perisabilitate care pot fi acordate mărfurilor în procesul de comercializare sunt cele prevăzute în anexele nr.1 - 3) care fac parte integrantă din prezentele norme, și anume:*

a) anexa nr.1, pentru produse alimentare și nealimentare (...).”

Conform prevederilor legale de mai sus pentru bunurile la care sunt acceptate scăzăminte, în cazul compensării lipsurilor cu plusurile stabilite la inventariere, acestea se calculează numai în situația în care cantitățile lipsă sunt mai mari decât cantitățile constatate în plus, cotele de scăzăminte aplicându-se în primul rând la bunurile la care s-au constatat lipsurile. Normele privind limitele admisibile la perisabilitate sau cele stabilite intern nu se aplică anticipat, ci numai după constatarea existenței efective a lipsurilor și numai în limita acestora, aceste norme fiind considerate limite maxime.

Se reține că nu s-a acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu perisabilitățile la cantitatea de carne congelată intrată în gestiune avându-se în vedere HG nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare care nu prevede perisabilități pe timpul transportului la această categorie de mărfuri, stabilite de societate ca minusuri la inventar. Referitor la acest aspect societatea nu prezintă argumente prin contestație de unde rezultă că recunoaște situația de fapt constatată.

De asemenea, societatea nu a prezentat, pentru perisabilitățile aferente cantitatilor de marfuri (carne refrigerata) intrate, documente justificative din care sa rezulte ca au fost aprobate de catre managerul/administratorul/directorul societatii ca si perisabilitati – nivelul cantitatiilor efectiv constatate ca pierderi naturale cu ocazia receptionarii marfurilor transportate, asa cum prevede art.4 din HG nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare.

Se reține că societatea prezintă argumente cu privire la modul de stabilire a cuantumului acestor cheltuieli în sensul că nu este de acord cu suma de .X. lei reprezentând diferența dintre suma de .X. stabilita de organele de inspecție fiscală și suma de .X. lei reprezentând minusuri la inventar peste limite admise.

Astfel, prin contestație se arată că „Echipa de control fiscal a stabilit în mod eronat nivelul perisabilităților deductibile, din totalul lipsurilor constatate la inventariere. Este adevărat că societatea a considerat deductibile perisabilități prin calcul unui procent de 0,4%, (0,25%+0,15%) tinând cont de faptul că transportul mărfurilor către clienți a fost în sarcina societății și atunci când au fost constatate minusuri de cântar la clienții noștri s-a întocmit un proces verbal iar societatea a emis o factură de storno aferentă diferenței de cantitate. Scriptic societatea s-a încărcat în gestiune cu acea cantitate, dar care în realitate nu exista, și din acest motiv s-a considerat că poate fi luat în calcul procentul aferent transportului”.

Referitor la acest aspect se reține că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că transportul către clienți cădea în sarcina societății și note de recepție sau procese verbale din care să reiasă minusurile la cântar constatate la clienți. Prin adresa nr..X./22.12.2014 organele de inspecție fiscală precizează că „din analiza modului de întocmire și înregistrare în contabilitatea societății a facturilor de stornare s-a constatat că SC .X. SRL s-a încărcat în gestiune cu cantitățile stornate, cantități care, ulterior, au fost revândute altor clienți ai acesteia”.

În ceea ce privește argumentul contestatarii potrivit căruia „Echipa de control a aplicat un procent de 0,25% la nivelul stocului cantitativ constat la inventar și doar la acele sortimente a căror denumire era identică cu cea asupra căreia a fost constatată lipsa la inventariere, [...]” invocând prevederile art.7 al Normelor privind limitele admisibile de perisabilități în procesul de comercializare care prevăd că „*limitele maxime de perisabilitate admise la depozitare și desfacere se stabilesc la nivelul întregii activități a persoanei juridice plătitoare de impozit pe profit, prin aplicarea coeficientului stabilit pentru grupa de mărfuri la prețul de înregistrare al mărfurilor intrate sau la prețul de livrare pentru mărfurile vândute în perioada cuprinsă între două inventare*”, de unde rezultă că procentul de 0,25% trebuie aplicat la „*mărfurile intrate sau la mărfurile vândute*” și nu la stocul de mărfuri constat la inventariere se reține că societatea a condus evidența cantitativ -valorică pentru fiecare produs/lot în parte achiziționat cu prețurile unitare aferente astfel că, în urma inventarierii a stabilit în mod concret produsul/lotul și prețul de intrare aferent pentru care s-a constatat lipsa în gestiune.

Referitor la acest aspect prin adresa nr..X./22.12.2014 se precizează că „**procentul de 0,25% a fost aplicat asupra întregii cantități intrate, între două inventare, din lotul/produsul constat lipsă la inventariere. De asemenea la stabilirea perisabilităților s-au avut în vedere prevederile Anexei 1, punctul 51 din Ordinul nr.1753/2001 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, cu modificările și completările ulterioare, Anexei 1, punctul 41 din Ordinul nr.2861/2009 pentru aprobarea**

Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, cu modificările și completările ulterioare”.

De asemenea, în ceea ce privește argumentul conform căruia “aceleași limite maxime de perisabilitate se acordă și pentru mărfurile din stoc” prin adresa nr..X./22.12.2014 organele de inspecție fiscală precizează că „pentru stabilirea limitei maxime de perisabilitate s-a ținut cont și de mărfurile aflate în stoc”.

Se reține că societatea a prezentat la contestație Anexa F cu documente constând în decizii prin care se aprobă lista cu sorturile de produse, mărfuri, ambalaje și malte valori care întrunesc condițiile de compensare datorită riscului de confuzie pentru persoanele desemnate cu inventarierea patrimoniului, Situații privind modul de calcul a perisabilităților pentru produsele constatate la inventariere, listele cu intrările de marfă la care s-a constatat lipsa la inventar și situații centralizatoare pe trimestre și pe an aferente inventarierii mărfurilor, fără să prezinte documente care să combată modul de stabilire a cheltuielilor cu perisabilitățile nedeductibile fiscal al organelor de inspecție fiscală, respectiv fără să precizeze concret care sunt mărfurile la care exista riscul confuziei denumirii mărfurilor în cadrul aceluiași sortiment avute în vedere de organele de inspecție fiscală și care a condus la neacceptarea la deducere a cheltuielilor cu perisabilitățile.

În consecință, având în vedere că argumentele contestatarii nu subzistă conform celor precizate în considerentele prezentei decizii în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile cu perisabilitățile în sumă de .X. lei.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X./2014, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.10.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili **pentru cheltuielile cu perisabilitățile în sumă de .X. lei.**

6. În ceea ce privește cheltuielile cu deplasările în .X. a persoanei angajate .X., în sumă de .X. lei (.X. + .X. + .X. + .X.), Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil, în condițiile în care societatea nu a prezentat documente justificative întocmite conform prevederilor legale de natură să justifice deplasarea în interesul realizării sarcinilor de serviciu.

Perioada verificată: 2008 – 2011

În fapt, în perioada iulie 2008-decembrie 2011 SC .X. SRL a înregistrat pe cheltuieli de exploatare, respectiv în debitul contului .X. "Cheltuieli cu deplasarea, detasari si transferari" suma de .X. lei, reprezentand cheltuieli cu deplasarea si cazarea acordate salariatului .X. pentru deplasările în .X..

În vederea justificării acestor cheltuieli, societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală doar deconturile întocmite de salariatul beneficiar, fără a atașa alte acte și documente justificative de natură să justifice deplasarea în .X. în interesul realizării sarcinilor de serviciu (ordine de deplasare, bonuri combustibil, etc).

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, în sumă de .X. lei, defalcată pe ani astfel: 2008 – .X. lei; 2009 – .X. lei și 2010 – .X. lei.

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

“4.) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]

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

Iar potrivit pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

Totodată conform art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată în anul 2002:

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

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca respectivele cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri impozabile.

În ceea ce privește cheltuielile cu deplasarea persoanelor salariate în străinătate sunt incidente prevederile art.21 alin.2 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:[...]”

e) cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme;”

Totodată la art.31 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Dacă o persoană juridică română obține venituri dintr-un stat străin prin intermediul unui sediu permanent sau venituri supuse impozitului cu reținere la sursă și veniturile sunt impozitate atât în .X., cât și în statul străin, atunci impozitul plătit către statul străin, fie direct, fie indirect prin reținerea și virarea de o altă persoană, se deduce din impozitul pe profit ce se determină potrivit prevederilor prezentului titlu.

*(2) Deducerea pentru impozitele plătite către un stat străin într-un an fiscal nu poate depăși impozitul pe profit, calculat prin aplicarea cotei de impozit pe profit prevăzute la art. 17 alin. (1) la profitul impozabil obținut în statul străin, **determinat în conformitate cu regulile prevăzute în prezentul titlu sau la venitul obținut din statul străin.**”*

- titlul II, pct. 90 și 91 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ 90. În aplicarea prevederilor art. 31 alin. (1) din Codul fiscal, din punct de vedere fiscal, la sfârșitul anului fiscal, operațiunile efectuate prin intermediul unor sedii permanente din străinătate ale persoanelor juridice române, înregistrate în cursul perioadei în devize, respectiv veniturile, cheltuielile, alte sume impozabile sau deductibile, cât și impozitul plătit se convertesc în lei prin utilizarea unei medii a cursurilor de schimb valutar, comunicată de Banca Națională a României.

*91. O persoană juridică română care desfășoară activități printr-un sediu permanent într-un alt stat calculează profitul impozabil la nivelul întregii societăți, potrivit dispozițiilor capitolului II, titlul II din Codul fiscal. În scopul acordării creditului fiscal aferent unui sediu permanent **contribuabilul calculează profitul impozabil și impozitul pe profit aferente aceluși sediu permanent, în conformitate cu reglementările fiscale din .X..**”*

Față de aceste prevederi legale se reține că persoana juridică care obține venituri dintr-un stat străin printr-un sediu permanent calculează profitul impozabil la nivelul întregii societăți conform reglementărilor fiscale din .X..

În speță fiind vorba despre cheltuieli cu deplasarea și diurna, potrivit legislației fiscale din .X. acestea sunt deductibile dacă au la bază un document justificativ, potrivit legii, respectiv anexei nr.2 - Norme Metodologice la O.M.F.P. nr..X./2004

privind registrele și formularele financiar-contabile, potrivit cărora pentru delegare-detașare trebuie prezentate în mod obligatoriu ordinul de deplasare care trebuie să cuprindă următoarele elemente obligatorii:

“*Ordin de deplasare (delegație - Cod 14-5-4) care servește ca:*

- *dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea;*
- *document pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate;*
- *document pentru stabilirea diferențelor de primit sau de restituit de titularul de avans;*
- **document justificativ de înregistrare în contabilitate.**

[...]

5. *Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului este următorul:*

- *denumirea unității;*
- *denumirea și numărul formularului;*
 - *numele, prenumele și funcția persoanei delegate; scopul, destinația și durata deplasării; ștampila unității; semnătura conducătorului unității; data;*
 - *data (ziua, luna, anul, ora) sosirii și plecării în/din delegație; ștampila unității; semnătura conducătorului unității;*
 - *ziua și ora plecării; ziua și ora sosirii; data depunerii decontului; penalizări calculate; avans spre decontare;*
 - *cheltuieli efectuate: felul actului și emitentul, numărul și data actului, suma;*
 - *numărul și data chitanței pentru restituirea diferenței; diferența de primit/restituit;*
 - *semnături: conducătorul unității, controlul financiar preventiv, persoana care verifică decontul, șeful de compartiment, titularul de avans”.*

Toate aceste dispoziții legale au fost menținute prin O.M.E.F nr..X./27.11.2008 privind documentele financiar-contabile, aplicabil de la 01.01.2009.

Din coroborarea textelor de lege mai sus citate se reține că în materia impozitului pe profit legiuitorul a prevăzut că sunt deductibile cheltuielile efectuate cu deplasările și diurnele în țară și străinătate dacă acestea au la bază documente justificative, respectiv **ordin de deplasare** care reprezintă document justificativ de înregistrare în contabilitate a deplasărilor efectuate, documente care trebuie să îndeplinească condițiile impuse de legislația în vigoare însoțit de documente care să justifice cheltuielile efectuate în timpul deplasării.

Altfel spus, legiuitorul a înțeles să condiționeze deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate de justificarea acestora cu documente legale și corect întocmite care să ateste că deplasările au fost efectuate cheltuielilor în scopul obținerii de venituri impozabile.

Pe lângă condițiile de formă, legiuitorul a impus și îndeplinirea condițiilor de fond, respectiv deplasările să fie efectuate în interesul realizării sarcinilor de serviciu.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor înscrise în documente nu este suficientă pentru ca

aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, documentele justificative trebuie să conțină toate elementele prevăzute de formularul tipizat, completate în mod corect.

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că societatea nu a prezentat pentru justificarea deductibilității acestor cheltuieli nici documente justificative întocmite conform prevederilor legale anterior invocate și nici documente din care să reiasă că deplasările au fost efectuate în interesul realizării sarcinilor de serviciu.

Ca urmare, în temeiul în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X./2014, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.10.2014 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili **pentru cheltuielile cu deplasările în .X. în sumă de .X. lei.**

7. În ceea ce privește:

- **cheltuielile cu servicii turistice pentru care nu se justifică că au fost prestate în scopul realizării de venituri impozabile (2006 – .X. lei; 2007- .X. lei);**

- **cheltuielile cu descărcarea din gestiune a mărfurilor reprezentând scăzăminte, fără documente justificative (2006 – .X. lei; 2008 – .X. lei);**

- **cheltuielile cu achiziționarea de echipamente de fitness în sumă de .X. lei (2007 – .X. lei; 2008 – .X. lei; 2009 – .X. lei; 2010 – .X. lei; 2011 – .X. lei);**

- **cheltuielile cu întreținerea, amortismentele, taxele locale aferente imobilelor din patrimoniu societății puse la dispoziția comodatariilor cu titlu gratuit (2008 – .X. lei; 2009 - .X. lei; 2010 – .X. lei; 2011 – .X. lei);**

- **cheltuieli cu provizioane pentru creanțe neîncasate (2008 – .X. lei);**

- **veniturile neevidențiate din subvenții pentru investiții cu care se vor reintregi veniturile impozabile pe perioada cuprinsă între data la care societatea avea această obligație și data înregistrării efective a acestora (2008 – .X. lei; 2009 - .X. lei; 2010 – .X. lei);**

- **venituri neevidențiate în surplusul din reevaluarea imobilizărilor corporale (2009 – .X. lei; 2010 – .X. lei; 2011 - .X. lei):**

- **venituri generate de de descărcarea din gestiune a mărfurilor (2008 – .X. lei);**

- **reîntregirea veniturilor impozabile pe perioada între data prestării serviciilor de abatorizare și data facturării acestora (2011 - .X. lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt nedeductibile, respectiv dacă veniturile sunt impozabile la calculul profitului**

impozabil în condițiile în care contestatara deși contesta obligațiile stabilite suplimentar, prin contestație, nu aduce niciun argument de fapt și de drept în susținerea cauzei și nici documente prin care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./23.10.2014 contestată, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli cu servicii turistice pentru care nu se justifică că au fost prestate în scopul realizării de venituri impozabile, cheltuieli cu descărcarea din gestiune a mărfurilor reprezentând scăzăminte, fără documente justificative, cheltuieli cu achiziționarea de echipamente de fitness, cheltuieli cu întreținerea, amortismentele, taxele locale aferente imobilelor din patrimoniul societății puse la dispoziția comodatariilor cu titlu gratuit nedeductibile fiscal, precum și venituri neevidențiate din subvenții pentru investiții cu care urmează a se reintregi veniturile impozabile pe perioada cuprinsă între data la care societatea avea această obligație și data înregistrării efective a acestora și venituri neevidențiate în surplusul din reevaluarea immobilizărilor corporale, ca fiind venituri impozabile la stabilirea profitului impozabil pe perioada verificată.

Deși, SC .X. SRL contestă în totalitate Decizia de impunere nr.F-MC .X./23.10.2014, nu prezintă argumente pentru aceste capete de cerere.

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

“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept ,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr..X./2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora :

“Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării” ,

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora :

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art.65, alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

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

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

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.3250/1806.2010, se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.*

Pe cale de consecință, cu privire la impozitul pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile și veniturilor impozabile mai sus menționate, având în vedere faptul că SC .X. SRL nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată, **se va respinge contestația ca nemotivată**, în temeiul art.216 alin.1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.(b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X./2014 privind

aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

8. Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă accesoriile sunt datorate în cuantumul stabilit prin decizia de impunere contestată în condițiile în care a fost respinsă contestația pentru debitul care constituie bază de calcul, iar accesoriile urmează soarta principalului.

În fapt, pe perioada 2006 - 2007 s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei ce constituie bază de calcul pentru accesorii.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei, potrivit celor analizate la cap.III lit.B pct.2,3,5 și 7 din prezenta decizie s-a respins contestația ca neîntemeiată și nemotivată.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.119 și art.120 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

„ART.119

1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

ART.120

„ (1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”

Întrucât, pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei ce constituie bază de calcul s-a respins contestația ca neîntemeiată și nemotivată, conform principiului de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul și potrivit prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) și b) din OPANAF nr..X./2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citat, se va respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată și pentru dobânzile/majorările de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar.

Cât privește cuantumul acestor accesorii, pentru acest capăt de cerere s-a răspuns la cap.III, lit.A, pct.5 din prezenta decizie.

D. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

1. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei taxă pe valoarea adăugată;
- .X. lei dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată

a.) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată dedusă în sumă de .X. lei la achiziționarea unui mijloc fix (masina de tamblat), Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în condițiile în care nu face dovada cu documente că mașina de tamblat a fost achiziționată în scopul operațiunilor sale taxabile.

Perioada verificată: 2009 -2010.

În fapt, în luna iunie 2010, SC .X. SRL a achiziționat de la SC .X. SRL mijlocul fix masina de injectat in procesarea carnii conform facturii nr..X./09.06.2010 in valoare totala de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

S-a constatat ca societatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată aferenta achizitiei mijlocului fix masina de injectat in procesarea carnii in suma totala de .X. lei, întrucât această achiziție nu a fost efectuată în scopul operațiunii taxabile.

De asemenea, s-a constatat că de la data achiziționării mijlocului fix masina de injectat in procesarea carnii si până la data 31.12.2011, societatea nu a putut justifica faptul că a utilizat masina de injectat in procesarea carnii in scopul operatiunilor sale taxabile.

În drept, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;”

iar potrivit prevederilor art.125¹ alin.(1) pct.1 din același act normativ:

“1. achiziție reprezintă bunurile și serviciile obținute sau care urmează a fi obținute de o persoană impozabilă, prin următoarele operațiuni: livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, efectuate sau care urmează a fi efectuate de altă persoană către această persoană impozabilă, achiziții intracomunitare și importuri de bunuri;”.

Totodată, în ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”.

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.5) din legea fiscală.

Din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea, atât a cerințelor de fond, cât și a cerințele de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Totodată, se reține că îndeplinirea cerințelor de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții aceasta urmând să obțină un bun care să fie destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, persoana impozabilă pentru a avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției unui bun trebuie să facă dovada achiziționării acestuia în scopul operațiunilor sale taxabile, operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că în luna decembrie 2009, societatea a achiziționat un mijloc fix - masina de injectat in procesarea carni, conform facturii nr..X./17.12.2009 emisa de SC .X. SRL, in valoare totala .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

SC .X. SRL a emis factura nr. .X./ 31.12.2009 catre SC .X. SRL (societate aflata in procedura de insolventa incepand cu data de 03.04.2009) in valoare totala de .X. lei (fara TVA), reprezentand vânzarea aceluasi mijloc fix -masina de injectat in procesarea carni.

In luna iunie 2010, SC .X. SRL a achiziționat de la SC .X. SRL mijlocul fix masina de injectat in procesarea carni conform facturii nr..X./09.06.2010 in valoare totala de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

Astfel, se reține că societatea a achiziționat mașina de injectat în luna decembrie 2009 pe care a vândut-o în aceeași lună către SC .X. SRL, iar ulterior, în luna iunie 2010 societatea a re-achiziționat aceeași mașină de injectat de la cel căruia a fost vândută însă, la un preț mai mare.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține faptul că societatea nu a justificat că de la data (re)achiziționării în luna iunie 2010, până la data de 31.12.2011 a utilizat în scopul operațiunilor sale taxabile mașina de tamblat.

Se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea achizițiilor ca fiind destinate operațiunilor sale

taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile respective.

Prin urmare, simpla achiziție a unui bun nu face dovada că acest bun este utilizat în forlosul operațiunilor taxabile.

Având în vedere cele de mai sus și faptul că nu au fost prezentate alte documente care să justifice că mașina de injectat a fost utilizată în scopul desfășurării activității SC .X. SRL se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X./2014, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.10.2014 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili **pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

b.) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă minusurilor în gestiune stabilite la inventariere, în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care minusurile în gestiune stabilite la inventarierele efectuate în perioada verificată nu se încadrează în limitele maxime de perisabilitate prevăzute de lege, iar bunurile constatate lipsă în gestiune reprezintă operațiune asimilată livrării cu plată.

Perioada verificată: 2006 – 2011

În fapt, în perioada 2006 – 2011 s-a efectuat inventarierea patrimoniului și în baza proceselor verbale deinventariere si a listelor de inventariere societatea a inregistrat in evidenta contabila minusuri cantitative si implicit valorice la diverse sortimente de produse din carne la Gestiunea nr.18 - depozit Frigorifer si Gestiunea nr.5 prin articolele contabile:

.X. "*Cheltuieli cu marfa 18*" = .X. "*Mărfuri Gest. 18*"

.X. "*Variația stocurilor producție porc*" = .X. "*Produse finite porc*"

În procesele verbale de inventariere la Gestiunile nr.18 si nr.5 se mentioneaza: "*Comisia de inventariere propune admistratorului societatii ca diferenta in minus lei care se incadreaza in limita perisabilitatiilor admise sa se acorde ca scazaminte legale si sa fie scazute din gestiune conform prevederilor*

legale”, societatea considerând ca minusurile de inventar se încadrează în limitele perisabilităților admise de lege.

În Nota explicativa administratorul societății precizează *“Calculule au fost efectuate la momentele respective, inasa nu se regasesc inscristurile, (gestionarul nemaifiind angajatul nostru) in consecinta va rugam sa ne acordati un termen pentru a reface aceste calcule pe care o sa vi le prezentam sub forma de anexa la prezenta.”*

În completarea raspunsului formulat la intrebarea nr.9 din nota explicativa, prin adresa nr..X./06.03.2014 a fost prezentat modul de calcul al perisabilitatilor stabilit de societate, pentru perioada 2006-2010 și din analiza modului de calcul al perisabilitatilor s-au constatat urmatoarele:

In vederea stabilirii limitei maxime admise de perisabilitate, societatea a aplicat un coeficient de .X.% asupra cantitatilor de marfuri efectiv intrate in perioada cuprinsa intre doua inventare, respectiv a aplicat:

- Coeficientul de .X.% prevazut ca limita maxima de perisabilitate pe perioada transportului,
- coeficientul de .X.% prevazut ca limita maxima de perisabilitate pe perioada depozitarii.

Conform prevederilor anexei nr.1 din HG nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, pentru carnea congelata - mentionata in anexa prezentata in raspunsul la nota explicativa, la rubrica “denumire” - nu este prevazut un coeficient prin care sa fie stabilita o limita maxima de perisabilitate pe timpul transportului, astfel că societatea nu avea dreptul aplicarii coeficientului de 0,15% asupra cantitatii marfurilor intrate.

De asemenea, societatea nu a prezentat in vederea sustinerii modului de aplicare a coeficientului de .X.% asupra cantitatiilor de marfuri (carne refrigerata) intrate, documente justificative din care sa rezulte ca au fost aprobate de catre managerul/administratorul/directorul societatii ca si perisabilitati - nivelul cantitatilor efectiv constatate ca pierderi naturale cu ocazia receptionarii marfurilor transportate asa cum prevede art.4 din HG nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare.

Totodata, societatea in perioada supusa verificarii a condus evidenta cantitativ-valorica pentru fiecare produs/lot in parte achiziționat cu preturile unitare aferente, astfel ca in urma inventarierii efectuate a stabilit in mod concret produsul/lotul si pretul de intrare aferent pentru care s-a constatat lipsa in gestiune. Inregistrarea in evidenta contabila a descarcarii din gestiune a marfurilor constata lipsa la inventar s-a efectuat la pretul de achizitie a acestora.

Organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea corecta a perisabilitatilor maxime admise de lege rezultând ca minusurile de inventar nu se in cadreaza, in totalitate, in limitele maxime de perisabilitate admise de lege și au

stabilit că societatea avea obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată suma de .X. lei, astfel:

- pentru anul 2007 cu suma de .X. lei;
- pentru anul 2008 cu suma de .X. lei;
- pentru anul 2009 cu suma de .X. lei;
- pentru anul 2010 cu suma de .X. lei.

În drept, conform prevederilor art.128 alin.3 lit.e) și alin.(9) lit.a-c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2006:

“(3) Sunt, de asemenea, considerate livrări de bunuri efectuate cu plată, în sensul alin.(1):

e) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor prevăzute la alin. (9) lit. a) și c).

[...]

(9) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră;

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate în condițiile stabilite prin norme;

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;”

Începând cu data de 01.01.2007 sunt incidente prevederile art.128 alin.(4) lit.d) și alin.8 lit.(a-c) din același act normativ:

“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

taxa aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial la data achiziției;

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).

[...]

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, astfel cum sunt prevăzute prin norme;

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;”

Conform prevederilor pct.6(8) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“(8) În sensul art.128 alin.(8) lit.a) din Codul fiscal, prin cauze de forță majoră se înțelege:

a) incendiu, dovedit prin documente de asigurare și/sau alte rapoarte oficiale, cu excepția situațiilor în care pagubele sunt imputabile;

b) război, război civil, acte de terorism;

c) orice evenimente care sunt astfel calificate prin Codul civil, cu excepția situațiilor în care pagubele sunt imputabile.

(9) În sensul art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, **nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:**

a) bunurile nu sunt imputabile;

b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente;

c) se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.”

Începând cu data de 01.01.2010 sunt aplicabile prevederile pct.6(6) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care începând cu data de 01.03.2011, conform HG nr.150/2011 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, precum și pentru modificarea și completarea Hotărârii Guvernului nr. 870/2009 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, se regăsesc la pct.6(7) :

“Pierderile tehnologice stabilite potrivit legii sau, după caz, stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum nu intră sub incidența prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal. Deducerea taxei pentru achizițiile de bunuri utilizate în activități economice care dau naștere la pierderi tehnologice se realizează pe baza prevederilor generale ale art.145 alin. (2) sau, după caz, ale art.147 din Codul fiscal. Pierderile care depășesc normele de consum sunt asimilate livrărilor de bunuri conform art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal. Atunci când norma de consum este stabilită de persoana impozabilă, organul de inspecție fiscală poate modifica coeficientul stabilit în scopul aplicării art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, dacă sunt indicii obiective că pierderea tehnologică a fost supradimensionată.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepțiile prevăzute de lege.

De asemenea, se reține că perisabilitățile stabilite potrivit legii nu intră sub incidența prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, însă perisabilitățile care nu se încadrează în limitele maxime prevăzute de lege sunt asimilate livrărilor de bunuri.

Totodată, potrivit prevederilor legale de mai sus nu constituie livrare de bunuri, bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, în condițiile în care bunurile nu sunt imputabile, degradarea calitativă a acestora se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente și se face

dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic, condiții care trebuie îndeplinite în mod cumulativ.

De asemenea, în conformitate cu prevederile pct.51 din Anexa 1 la OMFP nr.1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarier coroborate cu prevederile pct.41 din OMFP nr.2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, limitele admisibile de perisabilitate sunt stabilite prin norme legale sau interne și se aplică numai la constatarea efectivă a existenței lipsurilor și numai în limita acestora.

În ceea ce privește limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare sunt stabilite prin HG nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, astfel:

“ART. 1

Prin perisabilități, în sensul prezentelor norme, se înțelege scăzământele care se produc în timpul transportului, manipulării, depozitării și desfacerii mărfurilor, determinate de procese naturale cum sunt: uscarea, evaporare, volatilizare, pulverizare, hidroliză, răcire, înghețare, topire, oxidare, aderare la pereții vagoanelor sau ai vaselor în care sunt transportate, descompunere, scurgere, îmbibare, îngroșare, împrăștiere, fărâmițare, spargere, inclusiv procese de fermentare sau alte procese biofizice, în procesul de comercializare în rețeaua de distribuție (depozite cu ridicata, unități comerciale cu amănuntul și de alimentație publică).

ART. 2

Nu constituie perisabilități pierderile incluse în normele de consum tehnologic, precum și cele produse prin neglijență, sustrageri și cele produse din alte cauze imputabile persoanelor vinovate sau cele determinate de cauze de forță majoră.

ART. 3

Limitele maxime de perisabilitate care pot fi acordate mărfurilor potrivit prevederilor art. 1 sunt prevăzute la art. 13.

ART. 4

Perisabilitățile produse în condițiile menționate la art.1 se aprobă de managerul, directorul sau administratorul persoanei juridice, după caz, la nivelul cantităților efectiv constatate ca pierderi naturale cu ocazia recepționării mărfurilor transportate, a inventarierii sau a predării gestiunii, până la limitele prevăzute la art.13.”

La art.13 din HG nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare se prevăd limitele maxime de perisabilitate care pot fi acordate mărfurilor în procesul de comercializare la produsele alimentare și nealimentare prevăzute în Anexa 1, între care se regăsesc și produsele din carne proaspătă, refrigerată și congelată, fiind

prevăzute cotele procentuale de perisabilitate pentru transportul, depozitarea și desfacerea cu amănuntul a acestor produse.

Astfel, având în vedere că minusurile constatate la inventariere înscrise în procesele verbale de inventariere și listele de inventariere anexate acestora nu se încadrează în limitele maxime de perisabilitate prevăzute de lege, precum și faptul că societatea nu prezintă documente din care să rezulte o altă situație de fapt fiscală decât cea constatată, așa cum s-a analizat la capitolul III B. Impozit pe profit pct.5 din prezenta decizie acestea constituite operațiune asimilată livrării cu plată pentru care societatea avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X./2014, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.10.2014 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili **pentru taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei aferentă minusurilor la inventariere.**

c.) Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează aceste dobânzi și penalități calculate de la data deducerii taxei pe valoarea adăugată în baza unei facturi proforma până la data emiterii facturii.

Perioada verificată: 29.10.2008 – 03.11.2008
mai 2010 – iunie 2010.

În fapt, societatea si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, astfel:

În luna octombrie 2008, in baza facturii proforme nr..X./29.10.2008 emisa de SC .X. SRL, societatea a dedus in mod eronat taxa pe valoarea adăugată in suma de .X. lei, diminuându-și taxa pe valoarea adăugată de plata până la momentul in care furnizorul a emis factura nr..X./03.11.2008 in valoare totala de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

In luna mai 2010, societatea si-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta facturii nr. .X. emisa de SC .X. SRL in luna iunie 2010. Valoarea facturii este in suma totala de .X. lei, din care taxa pe valoarea adăugată in suma de .X. lei.

S-a constatat că au fost încălcate prevederile art.145 alin.(1), art.146 alin.(1) lit.a), art.156² alin.(2) și art.158 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

cu modificările și completările ulterioare astfel că, organele de inspecție fiscală au influențat taxa pe valoarea adăugată de plată pe perioada de la data deducerii până la emiterii facturii ferme, respectiv până la data înscrisă în factura emisă de SC .X. SRL, fiind calculate accesoriile pe această perioadă.

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

“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;”

așa cum au fost modificate începând cu data de 01.01.2010:

“ART.145

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”

și ale art.146 alin.(1) din același act normativ, conform căroră:

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5);”

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.5) din legea fiscală.

Din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea, atât a cerințelor de fond, cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

În ceea ce privește susținerea contestatarii potrivit căreia a dedus taxa pe valoarea adăugată în baza unei facturi proforma în conformitate cu definiția prevăzută de Codul Fiscal conform căreia factura reprezintă orice mesaj scris care conține toate elementele obligatorii ale unei facturi nu poate fi reținută în

soluționarea favorabilă a contestației întrucât factura proforma reprezintă un document emis de vânzător prin care se specifică produsele ce se vor vinde și prețul acestora, nefiind un document de plată. În acest document se menționează clar denumirea de proforma, conține aproximativ aceleași câmpuri ca și o factura normală și se înscriu aceleași produse care vor apărea ulterior efectuării plății de către client, pe factura finală. Factura proforma nu are valoare contabilă, deci nu trebuie înregistrată în contabilitate și poate fi interpretată ca o enumerare și detaliere a produselor oferite de către vânzător cumpărătorului.

Emiterea de facturi proforme are loc, în general, în momentul când nu există o siguranță că produsul va fi achitat, nu necesită stampila sau semnatura și poate fi transmisă în orice format putând fi interpretată și ca o formă de prefacturare, fără a obliga clientul pe numele căruia a fost emisă să efectueze plata proformei.

Referitor la argumentul contestat conform căruia, în cazul facturii emise de SC .X. SRL organele de inspecție fiscală nu au precizat în Proiectul raportului de inspecție fiscală motivul pentru care nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată nu se poate reține având în vedere că în raportul de inspecție fiscală se precizează că „în luna mai 2010 societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă facturii 6 emisă de SC .X. SRL în luna iunie 2010” de unde reiese implicit că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată fără a deține factură.

Astfel, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată fără a avea la bază un document, în speță factura, nefiind astfel respectate prevederile legale cu privire la condiția de formă ce trebuie îndeplinită.

Ca urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat accesoriile pe perioada de la data exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată din factura proforma, respectiv fără factură până la data emiterii facturii ferme, respectiv până la data emiterii facturii.

Astfel, devin incidente prevederile art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada octombrie-noiembrie 2008:

„ART.119

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

ART.120

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”, respectiv prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din același act normativ în vigoare pe perioada mai-iunie 2010:

“ART.119

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

ART.120

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

120^1

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.”

În consecință, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X./2014, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.10.2014 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili **pentru accesoriile în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.**

d.) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care bunurile achiziționate de aceasta au fost livrate către SC .X. SRL.

Perioada verificată: 2008 și 2011.

În fapt, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în trim.I 2008 și perioada noiembrie 2011 – decembrie 2011, SC .X. SRL a efectuat achiziții intracomunitare de bunuri de la .X. și respectiv .X. și .X. Franța pentru care a aplicat taxarea inversă.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că bunurile facturate de partenerii intracomunitari catre SC .X. SRL au fost receptionate de SC .X. SRL, iar SC .X. SRL a dispus de bunuri ca si un proprietar, deci operatiunea economica intra in sfera de aplicare a TVA și în temeiul art.126 alin.(1), art.128 alin (1) și art.158 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, au influentat taxa pe valoarea adăugată colectata cu suma de .X. lei, astfel:

- pentru anul 2008 – TVA in suma de .X. lei (.X. lei x 19%);
- pentru anul 2011 – TVA in suma de .X. lei (.X. lei x 24%).

În drept, potrivit prevederilor art.134 alin.(1), (2) și (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

“1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor [art. 157](#) alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”

și ale prevederilor art.134¹ alin.(1) din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunilor, potrivit cărora:

“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”

Coroborate cu prevederile art.134² alin.(1) din același act normativ:

“(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că faptul generator intervine la data livrării bunurilor, iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Totodată, prevederile art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe anul 2008, stipulează:

“(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”

respectiv, în anul 2011, stipulează:

“(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”

Potrivit prevederile legale invocate, cota standard a taxei pe valoarea adăugată este de 19%, respectiv de 24%, și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.

În speță se aplică și prevederile art.155 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunii:

“(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de

servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.”

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL a achiziționat bunuri de la operatorii din .X. și .X. fără să declare veniturile obținute din vânzarea acestora către SC .X. SRL și să colecteze taxa pe valoarea adăugată.

Mai mult, prin Nota explicativă dată de administratorul societății se recunoaște că numai SC .X. SRL a evidențiat și declarat bunurile „Menționăm că SC .X. SRL este singura societate care a înregistrat facturile în cauză și le-a declarat prin Declarația .X.”, de asemenea precizăm ca în fișele solicitate de către SC .X. SRL partenerilor susmenționați, aceste facturi apar ca având destinatari pe SC .X. SRL”.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că în fapt SC .X. SRL a realizat achiziții intracomunitare de bunuri urmată de o livrare internă către SC .X. SRL pentru care avea obligația de a întocmi facturi și de a colecta taxa pe valoarea adăugată.

Având în vedere cele reținute mai sus și prevederile legale menționate, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X./2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.10.2014 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, **pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.**

e.) În ceea ce privește:

- **taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu întreținerea imobilelor acordate gratuit SC .X. SRL, dedusă eronat, în sumă .X. lei (2008 - .X. lei, 2011- .X. lei);**

- **taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu achiziția echipamentelor de fitness, dedusă eronat, în sumă .X. lei (2007 – .X. lei; 2011 – .X. lei);**

- **taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă serviciilor de incinerarea cărnii influențată în sensul majorării acesteia pe perioada de la data intervenirii faptului generator până la data emiterii facturii (.X. lei) ;**

- **taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă cheltuielilor cu descărarea din gestiune care depășesc limita legală pentru perisabilități în sumă de .X. lei pe anul 2008;**

- **taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă avansului încasat de la .X. (.X. lei);**

- taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă serviciilor de abatorizare pe perioada de la data intervenirii faptului generator până la data emiterii facturii de către societate (.X. lei),

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează taxa pe valoarea adăugată suplimentară, în condițiile în care contestatara deși contesta obligațiile stabilite suplimentar, prin contestație, nu aduce niciun argument de fapt și de drept în susținerea cauzei și nici documente prin care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./23.10.2014 contestată, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă totală de .X. lei.

Deși SC .X. SRL contestă în totalitate taxa pe valoarea adăugată stabilită prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./23.10.2014, nu prezintă argumente pentru toate capetele de cerere analizate prin raportul de inspecție fiscală care a condus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare, respectiv pentru TVA dedusă din facturi emise de SC .X. SRL pentru servicii de întreținerea imobilelor acordate gratuit, TVA dedusă aferentă cheltuielilor cu achiziția echipamentelor de fitness, TVA colectată pentru servicii de abatorizare pe perioada de la data intervenirii faptului generator până la data emiterii facturii, TVA colectată aferentă serviciilor de abatorizare pe perioada de la data intervenirii faptului generator până la data emiterii facturii de către furnizorul din .X. reîncadrate ca având locul de desfășurare în .X..

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

“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept ,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr..X./2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora :

“Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării” ,

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora :

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv ”.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art.65, alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

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

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

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.X./18.06.2010, se reține că “motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.

Pe cale de consecință, cu privire la taxa pe valoarea adăugată, având în vedere faptul că SC SC .X. SRL nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată, **se va respinge contestația ca nemotivată**, în temeiul art.216 alin.1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.(b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X./2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

f.) Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă accesoriile sunt datorate în cuantumul stabilit prin decizia de impunere contestată în condițiile în care, contestația a fost respinsă pentru debitul ce constituie baza de calcul pentru accesorii.

În fapt, pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei (.X. – .X.) au fost calculate în sarcina societății accesorii reprezentând dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată. Totodată, au fost calculate accesorii pentru taxa pe valoarea adăugată dedusă și apoi stornată pe perioada de la data deducerii până la data stornării, precum și accesorii în sumă de .X. lei de la data deducerii taxei pe valoarea adăugată din factura proforma și fără factură.

Suma totală a accesoriilor calculate este de .X. lei, din care pentru suma de .X. lei organul de soluționare a contestației s-a pronunțat la cap.III C pct.1 lit.c) din prezenta decizie în sensul respingerii contestației ca neîntemeiată pentru această sumă, astfel că, la acest capăt de cerere, organul de soluționare a contestației se va pronunța asupra accesoriilor în sumă de .X. lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.119 și art.120 alin.1 și 120¹ alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

„ART.119

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

ART.120

„(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

ART. 120¹

(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data

stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art.120 alin.(2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Având în vedere că pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei s-a respins contestația ca neîntemeiată și nemotivată, conform principiului de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul și potrivit prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr..X./2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citat, **se va respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată și pentru accesoriile în sumă de .X. lei** reprezentând dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente pe valoarea adăugată.

Conform celor prezentate la cap.III C pct.1 lit.(a-f) din prezenta decizie contestația a fost respinsă ca neîntemeiată și nemotivată și întrucât nu se poate efectua defalcarea sumelor respinse ca neîntemeiate de sumele respinse ca nemotivate **se va respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma de .X. lei**, reprezentând:

- .X. lei taxă pe valoarea adăugată;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

2. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- **.X. lei - taxa pe valoarea adăugată:**
- **.X. lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,**

cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care constatările din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./23.10.2014, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-MC .X./23.10.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, contestată fac obiectul Sesizării penale nr..X./28.01.2015 înaintată Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism.

Perioada verificată: martie 2009 – aprilie 2009.

În fapt, în perioada martie 2009 - aprilie 2009, SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă livrări de marfuri către clientul SC .X. SRL în valoare totală de .X. lei, din care TVA supusă taxării inverse - .X. lei, în baza documentelor emise către client. SC .X. SRL a livrat, în aceeași zi, același tip de produs (ex. Jambon porc L1 III), către SC .X. SRL, în baza mai multor facturi cu valoare până în suma de .X. lei astfel încât, furnizorul a încasat de la client contravaloarea mărfurilor livrate doar prin casierie în numerar.

Conform Hotararii Tribunalului .X. nr..X./15.04.2008, pentru SC .X. SRL s-a dispus deschiderea procedurii generale de insolventa astfel ca, pe facturile emise de SC .X. SRL s-a inregistrat mentiunea taxare inversa.

S-a constatat ca societatea verificată nu a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala contractele comerciale si/sau alte acte sau documente cu functiuni similare, incheiate intre parti, iar prin Nota explicativa administratorul societății a precizat că „Tranzactiile comerciale derulate cu SC .X. SRL, in perioada martie –aprilie s-au desfasurat in baza unor contracte consensuale”. În ceea ce privește documentele care au insotit livrarile de produse efectuate de SC .X. SRL catre SC .X. SRL s-a precizat că „Facturile fiscale au fost emise de catre SC .X. SRL”, iar cu privire la detinerea certificatelor care atestă calitatea produselor livrate catre SC .X. SRL, prin nota explicativă s-a precizat că “Nu. Declaratia de conformitate s-a completat intr-un singur exemplar care a ramas la client.”

Referitor la condițiile de transport a produselor livrate, respectiv in sarcina carei parti a revenit realizarea transportului legat de aceste produse, prin nota explicativa administratorul SC .X. SRL a precizat că “In functie de disponibilitatea transportului nostru (SC .X. SRL) si de solicitarea clientului, transportul a fost fie in sarcina SC .X. SRL fie in sarcina clientului.”

Conform datelor furnizate de aplicatia informatica administrata de ANAF - INFOPC a rezultat faptul ca SC .X. SRL are ca obiect principal de activitate „Constructii de cladiri si lucrari de geniu civil” – cod CAEN - .X..

Urmarea verificării încrucișate la SC .X. SRL s-a încheiat Procesul verbal nr..X./05.02.2014 de către Administratia Judeteană a Finanțelor Publice .X. în care s-a consemnat că:

- nu a inregistrat achizitii de bunuri de la SC .X. SRL, societatea a desfasurat activitate de constructii de cladiri si lucrari de geniu civil, asa cum rezulta din actul constitutiv si certificatul de inregistrare a SC .X. SRL.

- nu a detinut cantine sau puncte de lucru in care sa desfasoare activitati de alimentatie publica, din declaratia pe propria raspundere a directorului economic, reprezentant al SC .X. SRL, a rezultat ca “SC .X. SRL nu a avut tranzactii cu SC .X. SRL”.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat că societatea nu a colectat și nu a virat la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, iar pentru taxa pe valoarea adăugată suplimentară se datorează accesorii în sumă de .X. lei.

În drept, potrivit prevederilor art.214 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

“(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

- a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o*

întrăurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă”.

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni care are o întrăurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./23.10.2014, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-MC .X./23.10.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, contestate și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că în urma verificărilor în speță se pune problema realității operațiunilor desfășurate între SC .X. SRL și SC .X. SRL respectiv dacă livrările efectuate de SC .X. SRL pe bază de facturi cu valoarea până la limita sumei de .X. lei încasate în numerar pe bază de chitanțe, sunt reale.

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care *“constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să conștie, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”*, astfel cum se precizează în considerentele Decizia nr. .X. din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o întrăurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității operațiunilor economice derulate între cele două societăți comerciale cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

Afirmațiile societății, privind existența documentelor justificative pentru operațiunile desfășurate, nu sunt de natură să infirme constatările organelor fiscale privitoare la realitatea tranzacțiilor întrucât numai organele de cercetare și urmărire

penală, în cadrul competențelor de care dispun, pot stabili dacă operațiunile comerciale au fost derulate conform documentelor prezentate de societate, respectiv dacă documentele justificative evidențiate în contabilitatea contestatarei reflectă realitatea operațiunilor.

Prin Decizia nr..X./28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22, alin.(1) din Codul de Procedură Penală, devenit art.28 alin.(1) din Legea 135/2010 privind Codul de Procedura Penală, potrivit cărora *„hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o”*.

Totodată, se reține că prin Decizia nr..X./2011, Curtea Constituțională apreciază că *„în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”*.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili a înaintat înaintată Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism Sesizarea penală nr..X./28.01.2015 în care se consemnează un prejudiciu total de .X. lei din care suma de .X. lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei ce face obiectul Deciziei de impunere nr.F-MC nr..X./23.10.2014, cât și al contestației societății formulate împotriva acesteia.

De asemenea, se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrăurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.

A proceda altfel, per a contrario, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.108 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.

Totodată, potrivit Sentinței civile nr..X./CA pronunțată de Curtea de Apel .X. – Secția comercială, maritimă și fluvială, contencios administrativ și fiscal în dosarul nr. .X./X./2010, **„la efectuarea de cercetări penale în legătură cu activitatea unei societăți comerciale și a celor cu care aceasta a avut raporturi comerciale, cercetări care justifică măsura suspendării contestației, este lipsit de relevanță cine a sesizat organele penale, interesând existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, cu înrâurire hotărâtoare asupra soluției”**.

Având în vedere cele de mai sus, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, până la finalizarea laturii penale se va suspenda soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”*

De asemenea, pct.10.1 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X./2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, statuează că:

“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art.213 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la finalizarea laturii penale, **se va suspenda soluționarea contestației** formulate de SC .X. SRL împotriva Deciziei impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC nr..X./23.10.2014, emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

3. Referitor la susținerea contestatarii privind capitolul „Alte constatări” din raportul de inspecție fiscală privind tranzacțiile efectuate de SC .X. SRL cu SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SA, SC .X. SRL, SC .X. COM SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, organul de soluționare reține că la pag.245 din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./23.10.2014 se precizează

“În situația în care față de aspectele prezentate la cap.V, subcapitolul V.A.8, respectiv cu privire la tranzacțiile comerciale și financiare realizate între SC .X. SRL și societățile mai sus menționate, apar date suplimentare necunoscute la data încheierii prezentului raport de inspecție fiscală ne rezervăm dreptul de a reverifica această perioadă în baza prevederilor art.105 ^1din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare”.

De asemenea, potrivit mențiunilor din adresa nr..X./22.12.2014, aflată la dosarul cauzei, reiese că sumele reprezentând TVA dedusă de S.C. .X. SRL în baza acestor tranzacții nu au fost cuprinse în decizia de impunere, organele de inspecție fiscală rezervându-și dreptul de a reverifica această perioadă apar date suplimentare necunoscute la data încheierii prezentului raport de inspecție fiscală.

Astfel, având în vedere că potrivit prevederilor art. 205 alin. (4) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat”.

Coroborate cu cele ale art.209 alin.(1) din același act normativ, potrivit cărora, organele de soluționare a contestațiilor soluționarea contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare, rezultă că aceste constatări nu au consecințe fiscale, în sensul ca nu au fost stabilite obligații fiscale suplimentare prin decizia de impunere, nu sunt susceptibile a fi contestate.

De reținut este și aspectul conform căruia aceste constatări fac obiectul Sesizării penale nr..X. .X./28.01.2015 înaintată Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția de Investigare a Infraacțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism.3. Referitor la susținerile contestate privind „Alte constatări” din raportul de inspecție fiscală privind tranzacțiile efectuate de SC .X. SRL cu SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SA, SC .X. SRL, SC .X. COM SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, organul de soluționare reține că la pag.245 din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./23.10.2014 se precizează *“În situația în care față de aspectele prezentate la cap.V, subcapitolul V.A.8, respectiv cu privire la tranzacțiile comerciale și financiare realizate între SC .X. SRL și societățile mai sus menționate, apar date suplimentare necunoscute la data încheierii prezentului raport de inspecție fiscală **ne rezervăm dreptul de a reverifica această perioadă în baza prevederilor art.105 ^1din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare”.***

De asemenea, prin adresa nr. .X./22.12.2014 organele de inspecție fiscală precizează *“Menționăm că din totalul prejudiciului de .X. lei înscris în sesizarea penală transmisă în vederea vizării Direcției Generale Juridice, doar suma de .X. lei (TVA suplimentar – .X. lei și accesorii aferente -.X. lei – urmarea tranzacțiilor comerciale realizate între SC .X. SRL și SC .X. SRL a fost cuprinsă în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite la inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./23.10.2014”*.

Având în vedere prevederile art.209 „Organul competent” din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*“(1) **Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere**, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:*

c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale de inspecție/control, indiferent de cuantum”, întră în competența organului de soluționare a contestației numai obligațiile fiscale cuprinse în actul administrativ fiscal atacat.

În consecință, întrucât pentru aceste constatări înscrise în raportul de inspecție fiscală nu au fost stabilite obligații fiscale suplimentare de plată prin decizia de impunere contestată, organul de soluționare a contestației se pronunță numai asupra constatărilor care au determinat stabilirea diferențelor de obligații bugetare privind decizia de impunere care constituie titlu de creanță și prin care se instuie raportul obligațional între contribuabil și bugetul general consolidat.

De reținut este și aspectul conform căruia acestea constatări fac doar obiectul Sesizării penale nr..X./28.01.2015 înaintată Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism.

E. IMPOZITUL PE VENITURILE PERSOANELOR NEREZIDENTE

Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente;

- **.X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente**, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente stabilit suplimentar, în condițiile în care contestatara deși contesta obligațiile stabilite suplimentar, prin contestație, nu aduce niciun argument de fapt și de drept în susținerea cauzei și nici documente prin care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

Perioada supusa verificării: ianuarie 2007-decembrie 2011.

În fapt, societatea înregistrată în evidența contabilă, în baza facturilor emise de către terțe persoane juridice nerezidente, din .X. și .X., respectiv .X. SL .X., .X. SRL .X. și .X. SRL .X. către SC .X. SRL, achiziții de servicii de intermediere efectuate în legătură cu anumite operațiuni comerciale (comisioane), fără să constituie, să rețină și să vireze la bugetul de stat impozitul pe veniturile obținute din România de către persoane nerezidente.

Societatea a prezentat certificatele de rezidență fiscală eliberate de autoritățile fiscale din .X. și .X. valabile pentru perioada în care au avut loc serviciile efectuate de către prestator și având în vedere prevederile legale incidente precum și ale convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate între România și .X., respectiv România și .X. organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe veniturile obținute din România de persoane nerezidente suplimentar în sumă de .X. lei, precum și dobanzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de 393 lei aferente acestui impozit.

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

“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept ,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr..X./2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora :

“Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării” ,

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora :

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv” .

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art.65, alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

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

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

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr .X./18.06.2010, se reține că “motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea

formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.

Pe cale de consecință, cu privire la impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, având în vedere faptul că SC .X. SRL nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată, se va respinge contestația ca nemotivată, în temeiul art.216 alin.1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. (b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X./2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

F. Referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției nr..X./21.10.2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu se referă la diminuarea pierderii fiscale.

În fapt, prin Dispoziția privind măsuri stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./21.10.2014, comunicată contribuabilului, s-au dispus societății SC .X. SRL următoarele măsuri:

- recalcularea profitului impozabil/pierderii fiscale în anii următori prin luarea în calcul a pierderii fiscale stabilită la data de 31.12.2011 prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC .X./23.10.2014;

- depunerea declarațiilor recapitulative privind livrările/achizițiile intracomunitare (cod .X.) rectificative aferente perioadei ianuarie 2007 – decembrie 2011;

- depunerea declarațiilor informative privind livrările/achizițiile intracomunitare (cod .X.) corectate aferente perioadei ianuarie 2007 – decembrie 2011.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.205 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează :

“Art.205 (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.[...]”

coroborate cu prevederile art.206 alin.(2) din același act normativ, potrivit cărora :

“Art.206 [...] (2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

De asemenea, art.209 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data înregistrării contestației, reglementează competența de soluționare a contestațiilor, respectiv: *“Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare [...]”*

Se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și structurile regionale de soluționare a contestațiilor, au competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare.

Astfel, din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că în perioada supusă inspecției fiscale organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar pe perioada 2006 – 2007 și accesorii aferente fapt pentru care a fost emisă decizia de impunere contestată, iar pe perioada 2008 – 2011 au diminuat impozitul pe profit stabilit de societate.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./21.10.2014 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, nu s-a stabilit în sarcina SC .X. SRL diminuarea pierderii fiscale, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art.209 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“ART.209 (2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Conform pct.1 din Anexa nr.2 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, *“Formularul Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite.”*

Totodată, pct.5.3 din Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr.450/2013, prevede că:

“5.3. Prin alte acte administrative fiscale prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.”

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi remis Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri contestate.

G. Referitor la creditul fiscal extern, organul de soluționare a contestației reține că pe perioada iunie 2008 – decembrie 2011, SC .X. SRL a desfășurat în .X. activități de prestări servicii în domeniul prelucrării carniilor în baza unor contracte și acte adiționale încheiate cu .X..

Potrivit prevederilor art.31 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(1) Dacă o persoană juridică română obține venituri dintr-un stat străin prin intermediul unui sediu permanent sau venituri supuse impozitului cu reținere la sursă și veniturile sunt impozitate atât în .X. cât și în statul străin, atunci impozitul plătit către statul străin, fie direct, fie indirect prin reținerea și virarea de o altă persoană, se deduce din impozitul pe profit ce se determină potrivit prevederilor prezentului titlu.

(2) Deducerea pentru impozitele plătite către un stat străin într-un an fiscal nu poate depăși impozitul pe profit, calculat prin aplicarea cotei de impozit pe profit prevăzute la art.17 alin.(1) la profitul impozabil obținut în statul străin, determinat în conformitate cu regulile prevăzute în prezentul titlu sau la venitul obținut din statul străin.

(3) Impozitul plătit unui stat străin este dedus, numai dacă persoana juridică română prezintă documentația corespunzătoare, conform prevederilor legale, din care să rezulte faptul că impozitul a fost plătit statului străin.”

Prin OUG nr.58 din 26 iunie 2010 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale, publicată în Monitorul Oficial nr.431/28 iunie 2010 prevederile alin.3 al art.31 s-au completat în sensul:

“(3) Impozitul plătit unui stat străin este dedus, dacă se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între .X. și statul străin și dacă persoana juridică română prezintă documentația corespunzătoare, conform prevederilor legale, din care să rezulte faptul că impozitul a fost plătit statului străin.”

Conform prevederilor pct.91-93 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea prevederilor art.31 din Codul fiscal:

“91. O persoană juridică română care desfășoară activități printr-un sediu permanent într-un alt stat calculează profitul impozabil la nivelul întregii societăți, potrivit dispozițiilor capitolului II, titlul II din Codul fiscal. În scopul acordării creditului fiscal aferent unui sediu permanent contribuabilul calculează profitul impozabil și impozitul pe profit aferente acelui sediu permanent, în conformitate cu reglementările fiscale din .X..

92. Documentul pe baza căruia se calculează deducerea din impozitul pe profit datorat în .X., potrivit dispozițiilor acestui articol, este cel care atestă plata, confirmat de autoritatea fiscală străină. În cazul în care documentul pe baza căruia se calculează deducerea din impozitul pe profit datorat în .X. este prezentat după depunerea la autoritățile fiscale a declarației privind impozitul pe profit, creditul fiscal se acordă pentru anul la care se referă, prin depunerea, în acest sens, a unei declarații rectificative.

93. Limitarea prevăzută în art.31 alin. (2) din Codul fiscal va fi calculată separat pentru fiecare sursă de venit. În scopul aplicării acestei prevederi, toate veniturile persoanei juridice române a căror sursă se află în aceeași țară străină vor fi considerate ca având aceeași sursă. [...]”

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea contribuțiilor pentru asigurări sociale obligatorii datorate de angajator, pentru perioada iunie 2008 – decembrie 2008, influentand baza de calcul a profitului impozabil/pierderii fiscale, cu cheltuielile aferente acestor contribuții, în suma totală de .X. lei astfel:

- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în suma de .X. lei;
- contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator în suma de .X. lei;
- contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în suma de .X. lei;
- contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în suma de .X. lei;
- contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în suma de .X. lei;
- contribuția pentru concedii și indemnizații pentru asigurări sociale datorată de angajator în suma de .X. lei.

Totodată, profitul impozabil aferent anului 2008 a fost influentat și cu suma de .X. lei reprezentând cheltuielile de natură salarială rezultate din reintregirea venitului brut cu contribuțiile sociale individuale stabilite suplimentar în timpul inspecției fiscale.

De asemenea, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu limitarea în .X. a salariatului .X., în sumă de .X. lei.

Ca urmare a rezultat o reasezare fiscală a cheltuielilor aferente sediului permanent din .X. și implicit recalcularea creditului fiscal, în mod legal organele de

inspecție fiscală constatând că societatea nu avea drept de deducere a sumei de .X. lei pe anul 2008, .X. lei pe anul 2009, .X. lei pe anul 2010 și .X. lei pe anul 2011 din impozitul pe profit stabilit în .X., reprezentând credit fiscal.

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art. 214 alin. (1) lit. a) și alin. (3) art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile, pct.10.1, pct.11.1 lit.a) și lit.b) din OPANAF nr..X./2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-MC .X./23.10.2014, act administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- (- .X. lei) impozit pe profit;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei taxă pe valoarea adăugată;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-MC .X./23.10.2014, act administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente;

3. Suspendarea soluționării contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.10.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribabili pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei taxă pe valoarea adăugată;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente

taxei pe valoarea adăugată,
până la soluționarea laturii penale, procedura administrativă urmând a fi reluată la data la care contestatarul sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative prezentate în motivarea prezentei decizii.

4. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-MC .X./23.10.2014, act administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei CAS Angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CAS angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CAS angajator;
- .X. lei CAS angajat;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CAS angajat;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CAS angajat;
- .X. lei contribuție de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale ;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale ;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale ;
- .X. lei contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
- .X. lei contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj angajat;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj angajat ;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajat;
- .X. lei fond de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente fondului de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- .X. lei penalități de întârziere aferente fondului de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- .X. lei CASS angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CASS angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CASS angajator;
- .X. lei CASS angajat;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CASS angajat;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CASS angajat;

- .X. lei contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice.

5. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F. privind contestația formulată de SC .X. SRL împotriva măsurilor dispuse prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./21.10.2014 emisă de Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribabili și restituirea dosarului cauzei pentru acest capăt de cerere Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribabili.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel Alba Iulia sau la Curtea de Apel București, in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL