

Decizia nr. 2266/2016
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L. din orașul X, județul X,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 23523/2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X- Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. 4098/2016 înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 23523/2016, asupra contestației formulată de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. RO15778737, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. X/2003, având domiciliul fiscal în oraș X, str. Brândușelor nr. 32, jud. X.

Contestația, înregistrată la registratura AJFP Brașov sub nr. 4098/2016, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F X/2016, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F X/2016 și are ca obiect suma totală de **X lei** stabilită suplimentar de plată prin decizia contestată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, raportat la data primirii sub semnătură a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F X/2016, respectiv data de **23.05.2016** și data înregistrării contestației la A.J.F.P. X, respectiv data de **06.07.2016**, așa cum rezultă din ștampila aplicată de registratura acestei instituții pe contestația în original.

Contestația este formulată prin administrator X și prezintă semnătura acestuia în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din orașul X, jud. X, prin administrator X.

1. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. solicită anularea Deciziei de impunere nr. F X/2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F X/2016, acte emise de către A.J.F.P. X – Activitatea de Inspecție Fiscală, aducând în susținerea contestației doar argumente de ordin procedural, după cum urmează:

Petenta își motivează în drept contestația în baza prevederilor Legii 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Aceasta precizează că inspecția fiscală s-a efectuat utilizând metoda de verificare prin sondaj și că organele de control au acționat în mod tendențios și subiectiv în aprecierea operațiunilor, încălcând principiul bunei credințe (art. 12 din Legea 207/2015) și prevederile art. 7 din Legea 207/2015 cu privire la rolul activ al organului fiscal, iar soluția adoptată are la bază aprecieri parțiale și nu constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

Societatea arată faptul că a acționat cu bună credință, că a cooperat cu organele de control și că a pus la dispoziția acestora toate documentele financiar-contabile necesare unui control fiscal complet și corect, care să ducă la o apreciere justă a activității sale și consideră că rezultatul inspecției este neargumentat legal.

2. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F X/2016, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L., pentru perioada 03.01.2011 – 31.12.2015 supusă verificării, suma totală de X lei compusă din:

- impozit pe profit în sumă de X1 lei,
- TVA în sumă de X2 lei,
- impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de X3 lei;
- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de X4 lei;
- contribuție de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de X5 lei;
- contribuție individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de X6 lei;
- contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de X7 lei;
- contribuție pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de X8 lei;
- contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de X9 lei;
- contribuție individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de X9 lei;
- contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de X10 lei;
- contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de X11 lei;
- contribuție angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de X12 lei.

Conform precizărilor din Raportul de inspecție fiscală, în perioada verificată societate a desfășurat în special activități specifice restaurantelor, barurilor și hotelurilor (hotel -restaurant M) având ca obiect principal de activitate declarat „Comerț cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse alimentare, bauturi și tutun CAEN: 4711.

În acest scop, între persoana fizică X și SC X SRL au fost încheiate următoarele contracte:

1. Contractul de închiriere FN/01.11.2007, având ca obiect „închirierea imobilului situat în orașul X, str. Brândușelor, nr. 32, jud. X”, înscris în CF cu nr. X și având nr. topo X/2/1/1 (nr. cad X) în scopul desfășurării obiectului de activitate. Conform prevederilor contractuale, termenul pentru care a fost încheiat contractul este de 5 ani, cu începere de la 01.11.2007 (până la 01.11.2012), iar prețul este de 5.500 euro/lună, plata chiriei făcându-se prin Dispoziție de plată în avans până la data de 15 ale lunii calendaristice pentru care se face plata.

2. Contractul de închiriere nr. 121/01.01.2011 având ca obiect „utilizarea spațiului cu destinație de restaurant, hotel cu spații de cazare”. Conform prevederilor contractuale, durata contractului este 5 ani cu începere de la 01.01.2011 și este prevăzută posibilitatea ca termenul să se prelungească de la sine dacă după expirarea termenului nici una din părți nu solicită contrariul. Prețul stabilit este de 10 lei/lună TVA inclus.

Conform art. 3 chiriașul -administrator, respectiv X, consimte să efectueze pe cheltuiala proprie toate lucrările de întreținere și amenajare interioară a spațiului și va plăti toate cheltuielile lunare cauzate de consumul de energie electrică și termică, apă, canal, gunoi, asigurând totodată buna întreținere a spațiului în condiții igienico- sanitare și a normelor NTS și PSI prevăzute de legislația în vigoare.

Prin prevederile art. 5, SC X SRL, își asumă să suporte plata cheltuielilor de amortizare a imobilului, taxa pe teren, impozit pe clădiri și asigurare ASIROM.

3. În conformitate cu Actul adițional nr. 1 la Contractul de închiriere nr. 2074 /26.01.2011, pentru spațiul închiriat cu nr. cadastral X/C1 conform extrasului de carte funciară, s-a convenit modificarea începând cu data de 01.07.2012 a chiriei lunare la 2.500 euro.

4. Contractul de comodat cu încheiere de legalizare de semnătură la Notar public X nr. 498/25.03.2008, referitor la folosința gratuită asupra imobilului situat în oraș X, str. Brândușelor nr. 32, înscris în cartea funciară a localității X cu nr. X la a+1, cu nr. topo X/2/1/1, nr. cadastral X, compus din construcție P+E+M, restaurant cu pensiune sistem P+2E+M și teren în suprafață de 1.752 mp, pentru al folosi în perioada 25.03.2008-25.03.2018 în vederea realizării obiectului său de activitate.

De asemenea, societatea are încheiate contracte de comodat pentru următoarele autovehicule:

- a) contractul de comodat din 1.10.2010 pentru autoutilitara FORD TRANZIT cu nr. de înmatriculare X încheiat pentru perioada 01.10.2010-01.10.2020 cu titlu gratuit;
- b) contractul de comodat din 1.03.2014 pentru autoturismul marca AUDI A4 cu nr. de înmatriculare X, încheiat pentru perioada 01.03.2014- 01.03.2024 cu titlu gratuit;
- c) contractul de comodat din 1.03.2011 pentru autoturismul marca WOLKSWAGEN GOLF cu nr. de înmatriculare X, încheiat pentru perioada 01.03.2011-01.03.2021 cu titlu gratuit;
- d) contractul de comodat din 1.10.2010 pentru autoturismul WOLKSWAGEN TUAREG cu nr. de înmatriculare X, încheiat pentru perioada 01.10.2010-01.10.2015 cu titlu gratuit, prelungit cu titlu gratuit în baza contractului de comodat din data de 02.10.2015 până în 02.10.2020.

În timpul controlului, administratorul societății, dl X, a prezentat următoarele documente:

- a) Autorizația de construire nr. 6/24.01.2007, emisă pe numele X cu domiciliul în județul X, orașul X, strada Brândușelor nr. 32, prin care se autorizează „EXECUTAREA LUCRĂRILOR DE CONSTRUIRE/DESFIINȚARE pentru schimbare de destinație din anexe în spațiu comercial în pensiune cu restaurant -la parter, schimbare regim de înălțime din P+E mansardat în P+2E+M și extindere”, lucrări în valoare de 543.201,75 lei.
 - certificatul de urbanism nr. 493/09.07.2007 pentru regim de înălțime P+2E+M, număr de camere 18, dependințe: sală de restaurant, bucătărie, oficiu, spațiu de spalat vase, grupuri sanitare, vestiare, spații pentru pregătirea hranei, hol primire-recepție, CT, hol casa scârilor, 18 băi, terasă, balcoane.
- b) Autorizația de construire nr. 90/06.06.2007, emisă pe numele Xcu domiciliul în județul X, orașul X, strada Brândușelor nr. 32, prin care se autorizează: „EXECUTAREA LUCRĂRILOR DE CONSTRUIRE/ DESFIINȚARE pentru REALIZARE CONSTRUCȚIE cu funcțiunea de sală fitness, sală de conferințe și spații de cazare”, lucrări în valoare de Z lei. Durata de execuție a lucrărilor este de 24 luni de la data începerii efective a lucrărilor.
 - certificatul de urbanism nr. 68/12.02.2008 pentru regim de înălțime P+E+M, număr de camere 6, dependințe: rotiserie, saună, sală fitness, 2 vestiare, 7 grupuri sanitare, 2 dușuri, hol + casa scării, oficiu, terasă acoperită, balcon, sală conferințe.
- c) Autorizația de construire nr. 66/03.06.2010 emisă pe numele X cu sediul în județul X, orașul X, strada Brândușelor nr. 32, prin care se autorizează: EXECUTAREA LUCRĂRILOR DE CONSTRUIRE/DESFIINȚARE pentru CONSTRUIRE ROTISERIE”, lucrări în valoare de Z lei.
- d) Autorizația de construire nr. 125/21.12.2012, emisă pe numele Xcu domiciliul în județul Brașov, orașul X, strada Brândușelor nr. 32, prin care se autorizează: "EXECUTAREA LUCRĂRILOR DE CONSTRUIRE pentru AMENAJARE ȘI EXTINDERE rotiserie cu sală multifuncțională, sală biliard și bowling cu regim de înălțime P+E și terasă, lucrări în valoare de 522.247,70 lei. Durata de execuție a lucrărilor este de 24 luni de la data începerii efective a lucrărilor.
 - certificatul de urbanism nr. 335/19.10.2012 pentru „apartamentare construcție” după cum urmează:
 - parter- spațiu comercial cu S- 81 mp, compus din bucătărie, salon nefumători, bar preparare băuturi, magazie, spațiu depozitare, două grupuri sanitare;
 - Ap. 1- etaj cu S- 84 mp, compus din dormitor, cameră de zi, cameră, oficiu, hol, două grupuri sanitare, un balcon;
 - Ap.2- mansardă I cu S- 98 mp, compus din living, dormitor, bucătărie, baie, hol, debara, trei balcoane;
 - Ap.3-mansardă II cu S- 87 mp, compus din două camere, bucătărie, baie, hol acces, două balcoane.

Prin Procesul verbal din data de 01.01.2011, dl. X predă societății comerciale SC X SRL

următoarele construcții:

1. Construcție P+E+M (sală fitness) autorizată cu AC nr. 90/24.01.2007
2. Restaurant cu pensiune P+2E+M (hotel+ restaurant) autorizată cu AC nr. 06/24.01.2007,

În care se menționează următoarele: „Construcțiile predate nu au finisajele interioare și exterioare realizate, spațiile de cazare nu au mobilierul aferent iar băile nu au prevăzute dotările specifice.

Construcțiile predate (nefinisate și nedotate) au fost realizate pe persoana fizică, urmând ca dotările și finisajele ulterioare (interioare și exterioare) să se realizeze de către SC X SRL.”

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F X/2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F X/2016 contestate, s-au stabilit următoarele:

II.1. Referitor la impozitul pe profit

Perioada verificată 03.01.2011-31.12.2015

Organul de inspecție fiscală a constatat deficiențe în ceea ce privește modul de calcul al profitului impozabil, după cum urmează:

A) În perioada verificată, societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții de materiale de construcții (ciment, beton, tencuială, otel beton, termobloc, faianță, gresie, tâmplărie PVC, materiale pentru instalația electrică și sanitară, radiatoare, rigips, vocea lavabila etc.) în valoare totală de X lei (valoare fără TVA) pe care le-a înregistrat direct pe contul 6028 în baza facturilor de achiziție. Din această valoare, în data de 30.11.2013, a fost stornată suma de X lei, sumă care a fost înregistrată în contul 231-„Imobilizări corporale în curs”.

Din analiza efectuată, organele de control au constatat că valoarea achizițiilor de materiale de construcții efectuate în anii 2013 și 2014 au fost net superioare anilor 2012 și 2015, perioadă când au fost efectuate lucrările de construcții pentru care a fost emisă pe numele persoanei fizice X Autorizația de construire nr. 125/21.12.2012, descrisă anterior, concluzia inspectorilor fiscali fiind că în perioada 2013- 2014 au fost realizate lucrări de construcție și nicidecum de modernizare sau reparații. La această concluzie a concurat și precizarea din Procesul verbal de predare- primire a construcției P+E+M (sală fitness) și restaurant cu pensiune P+2E+M încheiat în data de 01.01.2011, în care se menționează că „construcțiile predate nu au finisaje interioare și exterioare realizate, spațiile de cazare nu au mobilierul aferent, iar băile nu au prevăzute dotările specifice”.

În explicațiile scrise formulate la solicitarea organelor de control, administratorul societății afirmă că în anul 2012 a transformat podul în apartament, pentru a-l folosi în interes personal iar la etajul 1 a desființat magazinul și a fost amenajat un apartament cu 2 camere și o baie. De asemenea, acesta precizează că a fost construită și o garsoniera cu o cameră și baie care este folosită de societate în scop comercial, investiția fiind realizată pe societate.

Tot prin notificarea din 10.03.2016, reprezentantul contribuabilului mai precizează următoarele:

- în anul 2012 imobilul cu nr. cadastral 106968 cu teren de 150 mp este propus pentru apartamentare fiind obținut certificatul de urbanism nr. 355/19.10.2012;
- în anul 2012 s-a realizat reamenajarea și extinderea rotiseriei cu sala multifuncțională, sală biliard cu regim de înălțime P+E și terasa, clădirea fiind construită împrejurul clădirii nr. 1 pentru a economisi spațiu, motiv pentru care a trebuit demolată terasa și reconstruită de la zero;
- persoana fizică a construit la parterul clădirii 4 un restaurant care face legătura cu parterul clădirii 1, la etajul 1 un club cu sala de biliard, jocuri, toalete, bar, iar la etajul 2 o terasa în aer liber, cu grupuri sanitare, bar, după care clădirile au fost închiriate SC X SRL care a executat lucrările de finisare.

Din documentele și explicațiile primite, organele de control au concluzionat că SC X SRL nu a efectuat lucrări de întreținere și reparații a construcțiilor închiriate ci lucrări lucrări de construcții și de modernizare/amenajare a acestor clădiri.

Astfel că, din interpretarea prevederilor legale în vigoare, având în vedere că imobilizările de tipul clădirilor sunt folosite de SC X SRL în baza contractelor de închiriere/comodat, organele

de control au stabilit că societatea avea obligația de a le înregistra ca și imobilizări corporale și de a deduce cheltuielile de construcție/ modernizare prin calculul amortizării pe durata contractului de închiriere/comodat, urmând ca la expirarea perioadei contractuale, valoarea investiției să se cedeze proprietarului imobilizării.

Prin înregistrarea direct pe cheltuieli deductibile a contravalorii materialelor de construcții utilizate pentru construcțiile menționate mai sus, societatea a denaturat rezultatul fiscal al societății pentru perioada verificată, motiv pentru care, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. 1), 19 alin. 1) și 21 alin. 1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, organele de control au reîntregit profitul impozabil al societății cu suma totală de **X lei** (X lei - X lei), repartizată pe ani astfel:

- în anul 2011 cu suma de X lei
- în anul 2012 cu suma de X lei
- în anul 2013 cu suma de X lei
- în anul 2014 cu suma de X lei
- în anul 2015 cu suma de X lei

și a procedat la recalcularea impozitului pe profit datorat de societate, așa cum se prezintă în anexa 1 privind „Situația recalculării impozitului pe profit în perioada anilor 2011-2015”.

B) În perioada 01.01.2011-31.12.2015, societatea a înregistrat pe cheltuieli suma de X lei (cu TVA aferentă în sumă de X lei) care reprezintă contravaloarea facturilor de utilități emise pe numele societății de către SC ELECTRICA FURNIZARE SA, respectiv SC GOSCOM CETATE X SA. Având în vedere faptul că administratorul societății, dl X, deține 2 apartamente în complexul de clădiri închiriate, prin Notificarea din data de 10.03.2016, organul de inspecție fiscală a solicitat reprezentantului contribuabilului să precizeze suprafața totală închiriată societății de către persoana fizică X în baza contractelor de închiriere FN/01.11.2007, nr. 121/01.01.2011 și a contractului de comodat 498/ 25.03.2008, precum și suprafața apartamentelor utilizate în scop personal de către administrator.

Din documentele prezentate reiese că suprafața totală a spațiilor închiriate/ date în comodat este de 2.373,92 mp, iar suprafața utilizată în scop personal, cu destinație de locuință de către administratorul societății, este de 161 mp, astfel că organul de inspecție fiscală a determinat o pondere a suprafețelor utilizate în scop personal de către administratorul societății, de 6,78 % din total suprafețe închiriate.

Ca urmare a celor prezentate mai sus, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. 1), 19 alin. 1) și 21 alin. 1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, organele de control au stabilit cheltuielile cu utilitățile **în sumă de X lei** aferente nevoilor personale ale administratorului, sumă care a fost considerată nedeductibilă din punct de vedere fiscal, nefiind aferenta realizării de venituri impozabile și cu care a fost reîntregit profitul impozabil al societății la finele anilor 2011, 2012, 2013, 2014 și 2015.

C) În urma verificărilor efectuate, s-a constatat că societatea a înregistrat pe contul de cheltuieli 6028 contravaloarea unor achiziții care nu sunt destinate obținerii de venituri impozabile (haine, încălțăminte, parfumuri) **în sumă totală de X lei**, motiv pentru care, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. 1), 19 alin. 1) și 21 alin. 1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, organele de control au considerat nedeductibilă din punct de vedere fiscal această sumă și au reîntregit profitul impozabil al societății la finele anilor 2011, 2012, 2013, 2014 și 2015.

D) Societatea a înregistrat pe contul cheltuieli 628- Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți achiziția de servicii de natura: montat gresie (SC C SERV SRL), turnat beton (SC S INTERN SRL), tâmplărie PVC (SC B TERMOPAN SRL), efectuat tencuieli (SC T PROD SRL), instalații sanitare (SC DG SRL), în valoare totală de X lei (valoare fără TVA).

Având în vedere faptul că societatea avea obligația de a înregistra construcțiile închiriate de la dl X ca și imobilizări corporale, acestea fiind supuse amortizării pe durata contractului de închiriere/comodat, **cu suma de X lei** s-a reîntregit profitul impozabil la finele anilor 2011, 2012, 2013, 2014 și 2015 și în temeiul prevederilor art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art. 11 alin. 1 din același act normativ, organele de control au recalculat impozitul pe profit datorat de SC X SRL în aceste perioade fiscale.

E) În data de 01.12.2015, societatea a înregistrat în contul 2131- „Echipamente tehnologice” achiziția unei bucătărie utilizate în valoare de X lei (echivalentul sumei de X euro) documentul justificativ pentru înregistrarea în evidențele financiar contabile fiind factura 435/30.11.2007 emisă de X IT 01388830208.

Deși bunul a fost evidențiat în contabilitate în data de 01.12.2015, la aceeași dată petenta înregistrează cheltuieli cu amortizarea, în sumă de X lei, reprezentând contravaloare amortizare bucătărie calculată de la data achiziției, respectiv anul 2007.

Conform Notei explicative dată de administratorul societății și Notei de recepție anexată facturii, bunul achiziționat în baza facturii mai sus menționate este compus din: aragaz pe gaz cu 6 ochiuri și cuptor, hotă, rafturi, plită pe gaz, chiuveta cu dulap, masă de lucru, masă refrigerate, mașină de spălat vase, feliatori, dulapuri, fripteuză, robot de tocat carne, mașină de gheață, malaxor, rotisor, cărucior 2 etaje, cuptor electric pentru pizza, aspiratoare, mașină de curățat cartofi, structură frigorifică vitrină, etc.

Ca urmare a controlului, **suma de X lei** reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu amortizarea înregistrate de agentul economic în evidența contabilă în data de 01.12.2015 și care sunt aferente unor perioade de gestiune anterioare, a fost considerată de organul de inspecție ca fiind nedeductibilă din punct de vedere fiscal, fiind incidente prevederile art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) și (3), art. 24 alin. 3) lit. i) și alin. (11) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

F) Conform Procesului Verbal din data de 30.09.2015 prezentat de administratorul societății, în perioada 01.01.2015-30.09.2015, s-au efectuat cheltuieli cu micul dejun oferit clienților - incluse în costul cazării- în sumă de X lei (inclusiv TVA).

Pentru justificarea acestor cheltuieli societatea nu a prezentat niciun alt document justificativ, iar valoarea de X lei a fost considerată ca fiind încasată de la clienți cu titlu de servicii de cazare. Tot la data de 30.09.2015 societatea a efectuat următoarele înregistrări în contabilitate:

- au fost evidențiate venituri din vânzarea de mărfuri în sumă de X lei concomitent cu stornarea venurilor din prestări servicii în sumă de X lei (diferența bazei impozabile se datorează faptului ca societatea a înregistrat venituri din prestări servicii cu cota de TVA de 9%, iar la reconsiderarea acestora în venituri din vânzarea mărfurilor, TVA este atât în cota de 9% cât și în cota de 24%).

- pentru baza impozabilă în sumă de X lei a fost colectată suplimentar TVA în sumă de X lei ($X \text{ lei} \times 9\% + Y \text{ lei} \times 24\%$)

- au fost descărcate din gestiune mărfuri în valoare de X lei (cu tva inclus).

Din informațiile furnizate de pagina de internet a societății corelate cu veniturile din cazare înregistrate de către societate în contul 704, pentru perioada 01.01.-30.09.2015 organele de control au estimat un maxim al consumului de mărfuri destinate micului dejun oferit clienților cazați în sumă totală de X lei, calculat astfel :

- veniturile din prestări servicii cazare în sumă totală de X lei (conform fișei contului 704) aferente perioadei 01.01.-30.09.2015 au fost raportate la un preț minim de 100 lei/cameră dublă (conform tarifului afișat pe pagina web a hotelului www.maxinternational.ro/index.htm) rezultând un maxim de X clienți cazați ($X/100 \text{ lei} \times 2 \text{ persoane}$),

- deoarece, conform informațiilor furnizate de aceeași pagină web, societatea a oferit pentru perioada 03.01.2015-29.12.2015, pentru micul dejun, câte un voucher în valoare de 10 lei/persoană cazată, a rezultat o valoare maximă estimată a mărfurilor destinate micului dejun de X lei ($X \text{ clienți estimați} \times 10 \text{ lei /voucher}$).

Având în vedere cele menționate mai sus, organul de control consideră că valoarea produselor înscrisă de societate în procesul verbal, ca bunuri oferite clienților cazați ca mic dejun care nu se justifică, este în valoare de X lei (X-Y). Astfel, societatea a stornat artificial din contul de prestări servicii (ct 704) suma de X lei și TVA aferentă în sumă de X lei (cu cota de 9%) în baza procesului verbal, motiv pentru care organele de control au reîntregit veniturile din prestări servicii **cu suma de X lei și TVA colectată cu suma de X lei**. Deoarece, așa cum s-a arătat mai sus, în urma reîncadrării veniturilor societatea a înregistrat venituri din vânzarea de marfuri în sumă de X și a colectat suplimentar TVA în sumă de X lei, în fapt a fost determinată o diminuare a TVA colectată în favoarea societății în sumă de X lei și o creștere a bazei impozabile cu suma de X lei.

Totodată, suma de X lei scăzută nejustificat din gestiune, a fost considerată minus de inventar, cu ea fiind majorat stocul scriptic de marfă la data de 14.10.2015 în valoare de X lei, rezultând un stoc scriptic în sumă de X lei.

De asemenea, în urma inventarului efectuat în data de 14.10.2015 de către inspectorii antifraudă, a rezultat un stoc faptic de mărfuri în valoare de 68.676 lei (la preț de vânzare cu TVA) față de stocul scriptic reconsiderat la data de 14.10.2015 în sumă de X lei, rezultând o diferență în minus de mărfuri aflate în gestiune (la preț de vânzare cu TVA) în valoare de X lei.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organul de control a considerat că lipsa de mărfuri din gestiune în sumă de X lei provine din valorificarea acestora fără ca veniturile să fie înregistrate în contabilitate și declarate.

Întrucât societatea are ca obiect de activitate principal comerț cu amănuntul, evidența mărfurilor ținându-se global valoric, în vederea determinării adaosului comercial aferent mărfurilor constatate lipsă în gestiune, organul de control a procedat la determinarea coeficientului k, în conformitate cu prevederile pct. 286 alin. 1,2,3,4 din OMF 1802/2014 astfel:

$$K = X \times 100 / (Y - Z) = 80.39\%$$

Organele de control au calculat valoarea fără TVA a mărfurilor lipsă în gestiune ($X \times 24 / 124\%$), la care au aplicat coeficientul de 80,39% și au determinat valoarea adaosului aferent acestora în sumă de Z lei.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1), art. 19 alin. (1) și ale art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea 571/2003, coroborat cu pct 41 și 42 din normele metodologice aprobate prin HG 44/2004, în urma controlului a fost reîntregit venitul societății la data de 30.09.2015 cu suma de X lei (Y+Z lei).

G) Deoarece din verificările efectuate, organele de control au constatat că în anul 2015 capitalul propriu al contribuabilului are o valoare negativă, cheltuielile cu dobânzile înregistrate în această perioadă, în sumă de X lei, au fost considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal și au reîntregit profitul brut impozabil la 31.12.2015, fiind incidente prevederile art. 19, art. 21 alin (1) și art. 23 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare a controlului efectuat, s-au constatat **cheltuieli nedeductibile suplimentare în sumă totală de X lei** din care A lei în 2011, B lei în 2012, C lei în 2013, D lei în 2014 și E lei în 2015.

La determinarea bazei impozabile suplimentare organele de control au ținut cont de faptul că în data de 30.09.2015 societatea a înregistrat pe cheltuieli suma de X lei reprezentând consumuri mese acordate personalului (în sumă de Y lei cu TVA în suma de Z lei) și mese consumate de familia X (în sumă de X lei cu TVA în sumă de Y lei), pe care le-a considerat cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal. Deoarece societatea a înregistrat suma atât la venituri, cât și la cheltuieli, echipa de inspecție fiscală a reîncadrat aceste cheltuieli respectiv a acordat drept de deducere la calculul impozitului pe profit pentru suma de X lei (X+X lei), a asimilat veniturilor salariale cheltuielile cu mesele acordate personalului iar cheltuielile cu mesele consumate de familia X au fost asimilate dividendelor.

Suma cu care s-a reîntregit profitul impozabil al fiecărui an supus verificării a fost corectată cu pierderile fiscale precedente, fiind determinat un impozit pe profit datorat de societate în sumă totală de X lei, față de care societatea a constituit impozit în sumă de X lei, rezultând impozit pe profit suplimentar în sumă de X1 lei.

2. Referitor la TVA

Perioada verificată: 03.01.2011-31.12.2015

A. Organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe în ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere pentru TVA, după cum urmează:

A.1. În perioada verificată societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de 33.081,71 lei aferentă facturilor de achiziție energie electrică și apă emise de societăți ca SC ELECTRICA FURNIZARE SA și SC GOSCOM CETATE X SA.

Având în vedere faptul că din suprafața totală a spațiilor închiriate de 2.373,92 mp, suprafața utilizată în scop personal cu destinație de locuință de către administratorul societății

este de 161 mp, respectiv 6,78% din suprafața totală, s-a constatat că societatea nu avea drept de deducere pentru TVA în sumă de **Y1 lei**, în speță fiind incidente prevederile art. 149 alin. (1) lit. a), alin. (2) lit. b), alin. (3) lit. d) și alin. (4) lit. a) și ale art. 147 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

A.2. Deoarece, așa cum s-a arătat anterior, 6,78% din suprafața închiriată de SC X SRL este utilizată în scop personal de către administratorul societății, organele de control au ajustat TVA dedusă pentru achiziția materialelor de construcții înregistrate pe contul 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție”, în sumă de X lei, și au determinat TVA fără drept de deducere în sumă totală de **Y2 lei** ($X \text{ lei} \times 6,78\% \times 24\%$), în speță fiind incidente prevederile art. 149 alin. (2) lit. b) și ale art. 147 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

A.3. Societatea a dedus nejustificat TVA în sumă de **Y3 lei**, aferent meselor de protocol care includ și băuturi alcoolice, încălcând astfel prevederile art. 145 alin. (5) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

A.4 Din verificările efectuate s-a constatat că societatea și-a exercitat în mod nejustificat dreptul de deducere pentru TVA în sumă totală de **Y4 lei** aferentă achiziției de bunuri de natură personală (haine, încălțăminte, parfumuri, etc) de la SC Jolidon Import Export SRL, SC Privilege Int Cosmetics SRL, SC Sara Fashion SRL, AC Benvenuti SRL, bunuri care nu au fost utilizate în scopul obținerii de venituri impozabile, deci fără legătură cu obiectul de activitate al firmei, încălcând astfel prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

A.5. Societatea a înregistrat în evidențele financiar- contabile achiziția de materiale de construcții (ex. de la SC Micra Com SRL-ciment, cărămidă, adeziv, rigips, de la SC Euro Habitat SRL-faianță, gresie, de la Hornbach -ceresit, dibluri, robineti, chiuvete, de la SC Liriada Co SRL-polistiren, adeziv, cărămidă, baterii, vopsea, diverse), în valoare totală de X lei, cu TVA aferentă în sumă de X lei și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA exigibilă în sumă **Y5 lei**.

Deoarece construcțiile sunt închiriate de contribuabilul verificat de la persoana fizică X, societatea avea obligația înregistrării acestora ca și imobilizări corporale, supuse amortizării pe toată durata contractului de închiriere, fiind astfel încălcate prevederile art. 149 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

A.6. SC X SRL a înregistrat în evidențele contabile în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, achiziția de materiale de construcții (tencuială de la SC Terion Prod SRL, tâmplărie PVC de la SC Bombardier Termopan SRL, prestări servicii montat gresie și faianță de la SC Costidor Serv SRL etc.), în valoare de X lei cu TVA aferentă în sumă de X lei, din care TVA exigibilă în sumă de **Y6 lei**.

Deoarece construcțiile sunt închiriate de contribuabilul verificat de la persoana fizică X, societatea avea obligația înregistrării acestora ca și imobilizări corporale, supuse amortizării pe toată durata contractului de închiriere, fiind astfel încălcate prevederile art. 149 alin.(2) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

A.7. Urmare controlului efectuat de Direcția Regională Antifraudă concretizat în Procesul verbal nr. 6250/09.12.2015, la data de 14.10.2015 s-a stabilit o lipsă în gestiunea marfurilor în sumă de X lei (la preț de vânzare cu TVA), considerată ca provenind din vânzarea acestora fără ca veniturile să fie fiscalizate.

Aferent valorii mărfurilor constatate lipsă în gestiune, organul de control a calculat TVA suplimentară datorată de societate în sumă de **Y7 lei** ($Y \times 24/124$), fiind incidente prevederile art. 126 alin. (1) lit. a-d), art. 127 alin.(1-2), art. 128 alin. (1), art. 132 alin. (1) lit. c), art. 134 alin. (1), art. 134¹ alin. (1), art. 134² alin (1), art. 137 alin. (1) lit. a), art. 140 alin. (1), art. 150 alin. (1) și ale art. 148 alin. (1) litera c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În urma deficiențelor constatate, a fost determinată **TVA fără drept de deducere** în sumă de **Y lei** (Y1 lei + Y2 lei + Y3 lei + Y4 lei + Y5 lei + Y6 lei + Y7 lei).

B. De asemenea, în urma inspecției fiscale au fost constatate deficiențe în ceea

ce privește modul de determinare a bazei de impozitare pentru TVA colectată, după cum urmează:

B.1. Întrucât în perioada 01.01.-30.09.2015 societatea a colectat diferențiat TVA pentru suma totală de X lei, reprezentând valoarea mărfurilor consumate pentru pregătirea meselor luate de personalul/angajații societății, respectiv de membrii familiei X și în cadrul evenimentelor organizate de către aceștia, respectiv cu cota de 9% pentru suma de X lei și cu cota de 24% pentru suma de Y lei, organul de control a determinat TVA colectată suplimentar în valoare de **Z lei** pentru perioada 01.01.2015-31.05.2015 (perioadă în care cota la TVA a fost în conformitate cu prevederile art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, de 24%), calculată după cum urmează: $X \text{ lei} \times (24\% - 9\%) \times 151 \text{ zile} / 273 \text{ zile}$, (unde 151 de zile reprezintă nr. de zile din perioada 01.01.2015-31.05.2015, iar 273 de zile reprezintă nr. de zile din perioada 01.01-30.09.2015).

B.2. Așa cum s-a prezentat la punctul privind impozitul pe profit litera F, societatea a înregistrat nejustificat cheltuieli cu micul dejun acordat clienților în sumă de X lei, pentru care datora TVA colectată suplimentar în sumă de X lei.

În urma deficiențelor constatate a fost **colectată suplimentar TVA** în sumă totală de **14.128 lei** (Z lei + X lei).

3. Referitor la impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și la contribuțiile sociale obligatorii aferente drepturilor de natură salarială

Perioada verificată: 03.01.2011-31.12.2015

Conform datelor din Procesul verbal întocmit de administratorul societății, în perioada ianuarie-septembrie 2015 au fost efectuate cheltuieli în favoarea salariaților reprezentând contravaloare mese în sumă netă de X lei, cheltuieli care au fost înregistrate în contabilitatea societății în data de 30.09.2015. Acest aspect a fost consemnat și de inspectorii antifraudă în Procesul verbal nr. 6250/09.12.2015, care precizează că cheltuielile nu au fost înregistrate în evidențele contabile la momentul efectuării lor, ci global în data de 30.09.2015 pe bază de notă contabilă.

Conform prevederilor art. 55 alin. (1) și (3) lit. b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct. 74 din HG 44/2004, organele de control au stabilit că societatea datora contribuții pentru masa acordată ca drept salarial la prețul pieței, calculate la suma de Q lei care reprezintă valoarea brută a meselor (X lei valoarea netă + X lei TVA aferentă + X lei impozit pe venit și contribuții datorate de asigurați).

Ca urmare, suma de Q lei a fost asimilată veniturilor salariale și a fost calculat impozit pe veniturile din salarii și asimilate acestora suplimentar de plată în sumă de X4 lei.

Totodată, inspectorii fiscali au recalculat și contribuțiile sociale aferente drepturilor de natură salarială, după cum urmează:

- **contribuția de asigurări sociale datorată de angajator**, a fost majorată prin aplicarea cotei de 15,8% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar în cuantum de Q lei, rezultând o contribuție de asigurări sociale datorată de angajator stabilită suplimentar în suma de **X5 lei**, în baza prevederilor art. art. 296⁵ alin. (1) și art. 296¹⁸ alin. (3) lit. a) și a¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- **contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați**, a fost majorată prin aplicarea cotei de 10,5% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar în cuantum de Q lei, rezultând o contribuție a asiguraților la asigurările sociale de stat stabilită suplimentar în sumă de **X6 lei** ($Q \text{ lei} \times 10,5\%$), în baza prevederilor art. 296⁴ alin. (1) lit. a) și art. 296¹⁸ alin. (3) lit. a) și a¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- **contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator**, a fost majorată prin aplicarea cotei de 0,5% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar în cuantum de Q lei, rezultând o contribuție de asigurări pentru somaj datorată de angajator stabilită suplimentar în sumă de **X9 lei**, în baza prevederilor art. 296¹⁸ alin. (1) și art. 296¹⁸ alin. (3) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- **contribuția individuală pentru somaj reținută de la asigurați**, a fost majorată prin aplicarea cotei de 0,5% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar în cuantum de Q lei, rezultând o contribuție individuală de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați stabilită suplimentar în sumă de **X9 lei**, în baza prevederilor art. 296⁵ alin. (6), art. 296¹⁸ alin. (1) și art. 296¹⁸ alin. (3) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- **contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator**, a fost majorată prin aplicarea cotei de 5,2% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar în cuantum de Q lei, rezultând o contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator stabilită suplimentar în sumă de **X7 lei**, în baza prevederilor art. 296⁵, alin 2, art. 296¹⁸ alin. (1) și art. 296¹⁸ alin. (3) lit. (b²) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- **contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați**, a fost majorată prin aplicarea cotei de 5,5% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar în cuantum de Q lei, rezultând o contribuție pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, stabilită suplimentar, în sumă de **X8 lei**, în baza prevederilor art. 296⁴ alin. (1) lit. a), art. 296⁴ alin. (1) lit. o), art. 296¹⁸ alin. (1) și art. 296¹⁸ alin. (3) lit. b¹) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- **contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale**, a fost majorată prin aplicarea cotei de 0,25% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar în cuantum de Q lei, rezultând o contribuție a angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale stabilită suplimentar în suma de **X12 lei**, în baza prevederilor art. 296¹⁸ alin. (1) și art. 296¹⁸ alin. (3) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- **contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator**, calculată asupra bazei de calcul stabilită suplimentar în cuantum de Q lei este în sumă de **X11 lei**, în baza prevederilor art. 296⁵ alin. (5), art. 296¹⁸ alin. (1) și art. 296¹⁸ alin. (3) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- **contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice**, a fost majorată prin aplicarea cotei 0,85% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar în valoare de Q lei, rezultând o contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice stabilită suplimentar în sumă de **X10 lei**, în baza prevederilor art. 296⁵ alin. (2), art. 296¹⁸ alin. (1) și art. 296¹⁸ alin. (3) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

4. Referitor la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice

Perioada verificată: 03.01.2011-31.12.2015

În urma inspecției fiscale a fost determinată o bază suplimentară de calcul pentru impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă totală de X lei alcătuită din:

- suma de X lei inclusiv TVA (pentru calcularea căruia s-a ținut cont de faptul că cota de TVA de 9% s-a aplicat începând cu data de 01.06.2015), reprezentând cheltuieli ocazionate de pregătirea meselor familiei X în sumă totală de X lei și cheltuieli cu evenimente în familie în sumă de X lei, în perioada ianuarie- septembrie 2015 (conform procesului verbal din data de 30.09.2015 prezentat de administratorul contribuabilului verificat);

- suma de X lei reprezentând diferențe de TVA (X-Y lei);

- suma de X lei reprezentând contravaloare marfă lipsă în gestiune.

Pentru suma de X lei reprezentând dividende nete încasate de asociatul unic s-a calculat un impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de X3 lei, scadent la 25.01.2016, fiind aplicat procedeul sutei micșorate (X lei x 16%/84%).

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documente existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1. Pe linie procedurală

Cauza supusă soluționării DGRFP Brașov- Serviciul Soluționare Contestații este dacă aspectele semnalate de contestatoare sunt întemeiate și de natură să atragă nulitatea deciziei de impunere emise în urma inspecției.

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X au efectuat la S.C. X S.R.L., în perioada 02.03.2016- 21.04.2016, o inspecție fiscală având ca obiect verificarea modului de constituire, evidențiere, declarare și virare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al statului privind impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și a contribuțiilor pentru veniturile de natură salarială. Inspecția fiscală nu a fost suspendată. În urma inspecției a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F X/2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. F X/2016.

În contestația depusă, petenta precizează că inspecția fiscală s-a efectuat utilizând metoda de verificare prin sondaj și că organele de control au acționat în mod tendențios și subiectiv în aprecierea operațiunilor, încălcând principiul bunei credințe (art. 12 din Legea 207/2015) și prevederile art. 7 din Legea 207/2015 cu privire la rolul activ al organului fiscal. Astfel, soluția adoptată are la bază aprecieri parțiale și nu constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză. De asemenea, în contestație petenta afirmă că rezultatul inspecției nu este argumentat legal.

În drept, referitor la procedura de desfășurare a inspecției fiscale, felul și volumul documentelor justificative avute în vedere la fundamentarea constatărilor, echipa de inspecție a aplicat prevederile următoare din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 6. – Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale, prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. [...]”

Art. 7- Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(1) *În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor*) prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.*

(2) *Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.*

(3) *Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.*

(4) *Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.*

ART. 113 Obiectul inspecției fiscale

(1) *Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.*

(2) *În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:*

- a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;*
- b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;*

c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

e) solicitarea de informații de la terți;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;

h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;

j) sancționarea potrivit legii a faptelor reprezentând încălcări ale legislației fiscale și contabile constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale și contabile;

k) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;

l) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.

ART. 114 Persoanele supuse inspecției fiscale

Inspecția fiscală se exercită asupra oricăror persoane și entități, indiferent de forma lor de organizare, care au obligații de stabilire, reținere sau plată a obligațiilor fiscale prevăzute de lege.

Art. 116 Metode de control

(1) Pentru efectuarea inspecției fiscale se pot folosi următoarele metode de control:

a) verificarea prin sondaj, care constă în activitatea de verificare selectivă a documentelor și operațiunilor semnificative, care stau la baza modului de calcul, de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale;

(2) Selectarea documentelor și a operațiunilor semnificative se apreciază de inspector.

ART. 118 Reguli privind inspecția fiscală

(5) Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.

ART. 119 Competența de efectuare a inspecției fiscale

Inspecția fiscală se exercită exclusiv, nemijlocit și neîngrădit de organul fiscal competent potrivit cap. I și II ale titlului III. Organele fiscale care sunt competente să efectueze inspecția fiscală sunt denumite în sensul prezentului capitol organe de inspecție fiscală.”

Astfel, conform prevederilor legale anterior citate, pentru stabilirea stării de fapt fiscală, organele fiscale administrează mijloacele de probă pe care le apreciază ca fiind utile determinării acestei stări, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le-au considerat utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și în funcție de limitele prevăzute de lege, acesta putând efectua controlul prin verificarea selectivă a documentelor și operațiunilor semnificative. Legislația fiscală citată mai sus lasă la aprecierea organului de control felul și volumul documentelor care vor face obiectul verificării, acesta fiind îndreptățit să selecteze operațiunile și documentele pe care le apreciază ca semnificative.

Dealtfel, se reține că petenta nu identifică în contestația depusă care sunt acele documente care nu au fost avute în vedere la efectuarea verificărilor și care ar fi dus la stabilirea unei situații de fapt fiscale diferite față de cea constatată.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației afirmația petentei potrivit căreia organele de control „au adoptat o soluție bazată pe aprecieri parțiale și neconcludente a stării de fapt” având în vedere că din analiza Raportului de inspecție fiscală care a stat la baza deciziei contestate, rezultă că obiectivele vizate de organele de inspecție fiscală au implicat examinarea *in concreto* a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazurile în care s-a constatat că tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

În fundamentarea concluziilor asupra deficiențelor constatate, organele de control au procedat la administrarea de probe în conformitate cu prevederile art. 55 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

Art. 55 Mijloace de probă

(1) *Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.*

(2) *Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:*

a) *solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;*

b) *solicitarea de expertize;*

c) *folosirea înscrisurilor;*

d) *efectuarea de constatări la fața locului;*

e) *efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.*

(3) *Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”*

În acest sens, organele de control au avut în vedere informațiile furnizate de documentele prezentate de contribuabil, concluziile transmise de inspectorii antifraudă din cadrul DGRAF 7 Sibiu prin Procesul verbal nr. 6250/1/09.12.2015, precum și explicațiile scrise furnizate de reprezentantul contribuabilului.

Deși petenta susține că organele de control și-au exercitat dreptul de apreciere „în afara limitelor rezonabilității și echității, neasigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia”, aceasta nu aduce în susținerea contestației niciun contra-argument concret referitor la motivele de fapt și de drept invocate de echipa de inspecție fiscală în decizia de impunere contestată și nu prezintă niciun document/înscris din care să reiasă o altă stare de fapt fiscală.

Referitor la susținerea contestatarei potrivit căreia organele de control nu aplică aceeași măsură agenților economici cu care SC X SRL a derulat operațiuni și nu reconsideră veniturile realizate în urma relațiilor comerciale derulate cu aceasta, organul de soluționare reține că, în speță, nu este vorba de „nerealități a operațiunilor comerciale”, cum în mod greșit consideră petenta, ci de tranzacții reîncadrate pentru a reflecta conținutul economic și nu de tranzacții calificate ca fiind artificiale. Astfel, încadrarea la nedeductibile a anumitor cheltuieli înregistrate în baza facturilor de achiziție emise de furnizori, nu duce la anularea tranzacțiilor dintre cei doi parteneri, cu consecința reconsiderării veniturilor de către societatea furnizoare. Prin urmare, un venit impozabil înregistrat de furnizor nu se poate transpune în concluzia imediată că la client cheltuiala și TVA este deductibilă, în acest sens trebuind să fie îndeplinite condițiile stabilite prin prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal.

În ceea ce privește elementele actului administrativ fiscal, sunt incidente prevederile art. 46 și art. 49 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 46 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

- (1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.
(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:
- a) denumirea organului fiscal emitent;
 - b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
 - c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;
 - d) obiectul actului administrativ fiscal;
 - e) motivele de fapt;
 - f) temeiul de drept;
 - g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
 - h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;
 - i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;
 - j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.”

Deasemenea, se reține că notiunea de act administrativ fiscal este definită de art. 1 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care specifică:

“ART. 1 Definiții

În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

1. actul administrativ fiscal - actul emis de organul fiscal în exercitarea atribuțiilor de administrare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, pentru stabilirea unei situații individuale și în scopul de a produce efecte juridice față de cel căruia îi este adresat;”

Referitor la afirmația petentei potrivit căreia rezultatul inspecției este „neconvingător și neargumentat legal”, precizăm că modalitatea de completare a formularului **„Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice”** este reglementată de Ordinul 3709/2015 privind aprobarea modelului și conținutului formularului Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, care la Anexa 2 precizează:

“Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare principale aferente diferențelor de baze de impozitare constatate, precum și pentru soluționarea cu inspecție fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, în situația în care suma aprobată la rambursare diferă de cea solicitată.

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice se completează la încheierea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a stabilirii de obligații fiscale suplimentare principale aferente diferențelor de baze de impozitare constatate și înscrise în raportul de inspecție fiscală, întocmit la încheierea acesteia.[...]

2.1.2. “Motivul de fapt”: se înscrie modul în care contribuabilul/plătitorul verificat a efectuat și evidențiat o operațiune (tranzacție), modul de respectare a legislației fiscale și contabile referitor la aceasta, în vederea stabilirii bazelor de impozitare potrivit situațiilor de fapt aferente, precum și consecințele fiscale (influențele) asupra obligației fiscale verificate.

2.1.3. “Temeiul de drept”: se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constat.”

Astfel, se constată că în Decizia de impunere nr. F X/2016 organele de control au prezentat motivele de fapt și temeiul de drept pe care și-a fundamentat constatările, la punctele „Motivul de fapt” și 2.1.3. “Motivul de drept” în Decizia de impunere, precum și în Raportul de inspecție fiscală, fiind enumerate, pentru fiecare obligație fiscală principală, prevederile legale incidente.

Dealtfel, în cuprinsul contestației petenta nu face nicio referire la vreun alt temei de drept prin care să combată încadrarea legală a organelor de control, nu aduce niciun argument prin care să facă dovada că, în speță, au fost încălcate reglementările legale și nu sesizează deficiențe privind modul de calcul a obligațiilor fiscale.

Se constată deci că actul administrativ fiscal contestat a fost întocmit cu respectarea dispozițiilor legale aplicabile în materie, motiv pentru care susținerea societății contestatoare potrivit căreia actul administrativ fiscal este „neargumentat legal” nu este reală iar motivațiile petentei nu pot fi avute în vedere la soluționarea contestației.

Referitor la susținerea contribuabilului potrivit căreia “de bună credință a pus la dispoziția organelor de control toate documentele financiar contabile necesare unui control fiscal complet și corect”, se rețin prevederile art. 10, art. 12 și ale art. 73 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 10. – (1) Contribuabilul/plătitorul este obligat să coopereze cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute, cu respectarea prevederilor în materie penală și procesual penală.

(2) Contribuabilul/plătitorul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților juridice și efective ce îi stau la dispoziție”.

“Art. 12.–(1) Relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință.

(2) Contribuabilul/Plătitorul trebuie să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și să declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate.

(3) Organul fiscal trebuie să respecte drepturile contribuabilului/plătitorului în fiecare procedură de administrare a creanțelor fiscale aflată în derulare.

(4) Buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul.”

“Art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”

Astfel, conform prevederilor legale anterior-citate, contribuabilii sunt obligați să furnizeze informațiile necesare și să întreprindă toate măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare stării de fapt fiscale invocate, relațiile dintre părți – organe fiscale și contribuabili – fiind fundamente pe buna-credință.

În drept, în speță sunt incidente prevederile prevăzute la art. 46 citat anterior și ale art. 49 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează următoarele:

“Art. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 49, alin. 1, lit. b din Codul de procedură fiscală, precum și situațiile care

pot duce la nulitatea actului administrativ fiscal.

Se reține că în speță, actul administrativ fiscal contestat a fost întocmit cu respectarea dispozițiilor art. 46 din Codul de procedură fiscală și cuprinde toate elementele prevăzute la art. 49 alin. 1 lit. b) din Codul de procedură fiscală, respectiv sunt înscrise informații privind numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, denumirea contribuabilului, obiectului actului administrativ și semnătura persoanei împuternicite a organului fiscal, precum și organul fiscal emitent. De asemenea, se constată că actul administrativ fiscal a fost întocmit de organul fiscal competent a efectua inspecție fiscală la acest contribuabil și nu a fost afectat de o gravă și evidentă eroare, susținerile petentei fiind exclusiv de ordin procedural și fiind, așa cum arătat mai sus, vădit neîntemeiate.

Astfel, din analiza Deciziei de impunere nr. F X/2016, se reține că aceasta conține toate elementele solicitate de lege pentru stabilirea validității actului administrativ fiscal, iar aspectele procedurale invocate de societatea petentă nu sunt de natură să atragă nulitatea Deciziei de impunere nr. F X/2016,

Prin urmare, ***urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. X S.R.L pe motive de procedură***, drept pentru care se va proceda la analizarea pe fond a contestației formulată de S.C. X S.R.L.

2 Cu privire la fondul cauzei

2.1. Referitor la suma totală de X lei, reprezentând:

- X1 lei impozit pe profit;
- X2 lei taxa pe valoarea adăugată;
- X4 lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- X5 lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- X6 lei contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- X7 lei contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- X8 lei contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X9 lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- X9 lei contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- X10 lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- X11 lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- X12 lei contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- X3 lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Solutionare Contestații se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care societatea nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația și nu depune niciun document în susținerea cauzei prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În drept, conform precizărilor din Raportul de inspecție fiscală, în perioada verificată societate a desfășurat în special activități specifice restaurantelor, barurilor și hotelurilor (hotel - restaurant M) având ca obiect principal de activitate declarat „Comerț cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse alimentare, bauturi și tutun CAEN: 4711. Activitatea a fost desfășurată în spațiul luat în chirie/comodat de la persoana fizică X, care are calitatea de asociat unic și de administrator al SC X SRL.

Inspecția fiscală a vizat perioada 03.01.2011 – 31.12.2015.

Urmare a verificărilor efectuate, organele de control au constatat următoarele deficiențe:

A. Din documentele aflate la dosarul contestației, se reține că prin Procesul verbal din data de 01.01.2011, dl. X predă societății comerciale SC X SRL următoarele construcții:

1. Construcție P+E+M (sală fitness) autorizată cu AC nr. 90/24.01.2007
2. Restaurant cu pensiune P+2E+M (hotel+ restaurant) autorizată cu AC nr.

06/24.01.2007,

în care se menționează că: „Construcțiile predate nu au finisajele interioare și exterioare realizate, spațiile de cazare nu au mobilierul aferent iar băile nu au prevăzute dotările specifice. Construcțiile predate (nefinisate și nedotate) au fost realizate pe persoana fizică, urmând ca dotările și finisajele ulterioare (interioare și exterioare) să se realizeze de către SC MAX INT SRL.

Urmare a verificărilor efectuate, organele de control au constatat că aferent acestor clădiri, în perioada verificată societatea a înregistrat direct pe cheltuieli și le-a considerat deductibile la calculul impozitului pe profit în perioada în care au fost angajate, achiziția de materiale și de lucrări de construcții, astfel:

- În contul 6028, în baza facturilor de achiziție, a fost înregistrată achiziția de materiale de construcții (ciment, beton, tencuială, otel beton, termobloc, faianță, gresie, tâmplărie PVC, materiale pentru instalația electrică și sanitară, radiatoare, rigips, vopsea lavabilă etc.) în valoare totală de **X lei** (valoare fără TVA). Aferent acestora, societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA exigibilă în sumă **X lei**.

- În contul cheltuieli 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” achiziția de servicii de natura: montat gresie (SC Costidor Serv SRL), turnat beton (SC Senar Intern SRL), tâmplărie PVC (SC Bombardier Termopan SRL), efectuat tencuieli (SC Terion Prod SRL), instalatii sanitare (SC DG Solar SRL), în valoare totală de **X lei** (valoare fără TVA). Aferent acestora, societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA exigibilă în sumă **X lei**.

În explicațiile scrise formulate la solicitarea organelor de control, administratorul societății afirmă că în anul 2012 a transformat podul în apartament, pentru a-l folosi în interes personal iar la etajul 1 a desființat magazinul și a fost amenajat un apartament cu 2 camere și o baie. De asemenea, acesta precizează că a fost construită și o garsonieră cu o cameră și baie care este folosită de societate în scop comercial, investiția fiind realizată pe societate.

Tot prin notificarea din data de 10.03.2016, reprezentantul contribuabilului mai precizează următoarele:

- în anul 2012 imobilul cu nr. cadastral 106968 cu teren de 150 mp este propus pentru apartamentare, fiind obținut certificatul de urbanism nr. 355/19.10.2012
- în anul 2012 s-a realizat reamenajarea și extinderea rotiseriei cu sala multifuncțională, sală biliard cu regim de înălțime P+E și terasă, clădirea fiind construită împrejurul clădirii nr. 1 pentru a economisi spațiu, motiv pentru care a trebuit demolată terasa și reconstruită de la zero;
- persoana fizică a construit la parterul clădirii 4 un restaurant care face legătura cu parterul clădirii 1, la etajul 1 un club cu sală de biliard, jocuri, toalete, bar, iar la etajul 2 o terasă în aer liber, cu grupuri sanitare, bar, după care clădirile au fost închiriate SC X SRL care a executat lucrările de finisare.

Din documentele și explicațiile primite, organele de control au concluzionat că SC X SRL nu a efectuat lucrări de întreținere și reparații a construcțiilor închiriate, ci lucrări de construcții și de modernizare/amenajare a acestor clădiri, pe care societatea avea obligația de a le înregistra ca și imobilizări corporale și pentru care avea drept de a recupera cheltuielile prin înregistrarea amortizării pe durata contractului de închiriere/comodat, urmând ca la expirarea perioadei contractuale, valoarea investiției să se cedeze proprietarului imobilizării.

B) Din explicațiile scrise date de reprezentantul contribuabilului reiese că din suprafața totală a spațiilor închiriate/date în comodat de 2.373,92 mp, suprafața de 161 mp este utilizată în scop personal de către administratorul societății, cu destinație de locuință. Organul de inspecție fiscală a determinat ponderea suprafețelor utilizate în scop personal de către administratorul societății, de 6,78% din total suprafețe închiriate, procent pe care l-a aplicat asupra cheltuielilor totale cu utilitățile, în sumă de X lei (cu TVA aferentă în sumă de X lei) stabilind că societatea nu avea drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de **X lei** și TVA în sumă de **X lei**, acestea nefiind aferente veniturilor impozabile.

Deasemenea, deoarece 6,78% din suprafața închiriată de SC X SRL este utilizată în scop personal de către administratorul societății, organele de control au ajustat TVA dedusă pentru achiziția materialelor de construcții înregistrate pe contul 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție” în sumă de X lei, și au determinat TVA fără drept de deducere în sumă totală de Y

lei ($X \text{ lei} \times 6,78\% \times 24\%$).

C) Societatea a înregistrat pe contul de cheltuieli 6028 contravaloarea unor achiziții care nu sunt destinate obținerii de venituri impozabile (haine, încălțăminte, parfumuri) în sumă totală de X lei, și a exercitat în mod nejustificat dreptul de deducere pentru TVA în sumă totală de X lei aferentă achiziției de bunuri de natură personală. Deoarece aceste achiziții nu sunt destinate obținerii de venituri impozabile, organele de control au considerat suma de **X lei** nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, sumă cu care au reîntregit profitul impozabil al societății și nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de **X lei**.

D) În data de 01.12.2015, societatea a înregistrat în contul 2131- „Echipamente tehnologice” achiziția unei bucătării utilizate în valoare de X lei (echivalentul sumei de X euro). La aceeași dată, petenta înregistrează cheltuieli cu amortizarea în sumă de **X lei**, reprezentând contravaloare amortizare bucătărie calculată de la data achiziției înscrisă în documentul justificativ (factura 435/30.11.2007 emisă de X IT 01388830208), respectiv din anul 2007. Deoarece suma de **X lei** este aferentă unor perioade de gestiune fiscală anterioare, organul de inspecție fiscală a încadrat-o la cheltuieli nedeductibile în anul fiscal 2015.

F) Conform Procesului Verbal din data de 30.09.2015 prezentat de administratorul societății, în perioada 01.01.2015-30.09.2015 s-au efectuat cheltuieli cu micul dejun oferit clienților - incluse în costul cazării- în sumă de X lei (inclusiv TVA). La această dată, societatea a stornat suma de X lei din valoarea veniturilor din prestări servicii și concomitent a evidențiat venituri din vânzarea de marfuri în sumă de X lei și a colectat. Totodată, au fost descărcate din gestiune mărfuri în valoare de X lei (cu tva inclus).

Din informațiile furnizate de pagina de internet a societății corelate cu veniturile din cazare înregistrate de către societate în contul 704, pentru perioada 01.01.-30.09.2015 organele de control au estimat un maxim al consumului de mărfuri destinate micului dejun oferit clienților cazați în sumă totală de X lei, ținând cont de veniturile din prestări servicii și de faptul că în perioada 03.01.2015-29.12.2015, pentru micul dejun, societatea a oferit câte un voucher în valoare de 10 lei/ persoană cazată.

Având în vedere cele menționate mai sus, organul de control au stabilit că valoarea produselor înscrisă de societate în procesul verbal ca bunuri oferite (mic dejun) clienților cazați și care nu se justifică este în valoare de X lei ($X \text{ lei} - X \text{ lei}$). Astfel, societatea a stornat artificial din contul de prestări servicii (ct 704) suma de X lei și TVA aferentă de X lei (cu cota de 9%) în baza procesului verbal, motiv pentru care organele de control au reîntregit veniturile din prestări servicii cu suma de X lei și TVA colectată cu suma de X lei.

Deoarece, așa cum s-a arătat mai sus, în urma reîncadrării veniturilor, societatea a înregistrat venituri din vânzarea de marfuri în sumă de X lei și a colectat TVA în sumă de X lei, în fapt s-a diminuat TVA colectată în favoarea societății cu suma de X lei și s-a mărit baza impozabilă cu suma de X lei, suma de X lei, scăzută nejustificat din gestiune, a fost considerată minus de inventar, cu ea fiind majorat stocul scriptic de marfă la data de 14.10.2015 în valoare de X lei, rezultând un stoc scriptic în sumă de X lei.

Deasemenea, în urma inventarului efectuat în data de 14.10.2015 de către inspectorii antifraudă, a rezultat un stoc factual de mărfuri în valoare de X lei (la preț de vânzare cu TVA) față de stocul scriptic reconsiderat la data de 14.10.2015 în sumă de X lei, rezultând o diferență în minus de mărfuri aflate în gestiune (la preț de vânzare cu TVA) în valoare de X lei. Aferent acestora, organele de control au determinat coeficientului k pentru calculul adaosului comercial, în baza căruia au determinat valoarea adaosului ca fiind suma de **X lei** și au calculat TVA suplimentară datorată de societate în sumă de **X lei** ($X \text{ lei} \times 24/124$).

G) În perioada 01.01.-30.09.2015 ,societatea a colectat diferențiat TVA pentru suma totală de X lei, reprezentând valoarea mărfurilor consumate pentru pregătirea meselor luate de personalul/angajații societății, respectiv de membrii familiei X și în cadrul evenimentelor organizate de către aceștia, respectiv cu cota de 9% pentru suma de X lei și cu cota de 24% pentru suma de Y lei. Organele de control au determinat TVA colectată suplimentar în valoare de **Y lei** pentru perioada 01.01.2015-31.05.2015 (perioadă în care cota la TVA a fost, în conformitate cu prevederile art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, de 24%).

H) Deoarece din verificările efectuate, organele de control au constatat că în anul 2015 capitalul propriu al contribuabilului are o valoare negativă, cheltuielile cu dobânzile înregistrate în această perioadă în sumă de **X lei**, au fost considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal și a fost reîntregit profitul brut impozabil la 31.12.2015 cu această sumă.

I) Societatea a dedus nejustificat TVA în sumă de **X lei**, aferent meselor de protocol care includ și băuturi alcoolice.

Astfel, în urma verificărilor efectuate, au fost stabilite ca nedeductibile **cheltuieli în sumă totală de X lei**. La determinarea bazei impozabile suplimentare, organele de control au ținut cont de faptul că în data de 30.09.2015 societatea a înregistrat pe cheltuieli suma de X lei reprezentând mese acordate personalului, suma pe care a evidențiat-o și la venituri, și a acordat drept de deducere la calculul impozitului pe profit pentru suma de X lei

Suma cu care s-a reîntregit profitul impozabil al fiecărui an supus verificării a fost corectată cu pierderile fiscale precedente, fiind determinat un impozit pe profit datorat de societate în sumă totală de X lei, față de care societatea a constituit impozit în sumă de X lei, rezultând **impozit pe profit suplimentar în sumă de X1 lei**.

De asemenea, în urma deficiențelor constatate, a fost determinată **TVA fără drept de deducere** în sumă de **X lei** și a fost **colectată suplimentar TVA** în sumă totală de **X lei**.

J) În perioada ianuarie-septembrie 2015, au fost efectuate cheltuieli în favoarea salariaților reprezentând contravaloare mese în sumă netă de X lei, cheltuieli care au fost asimilate veniturilor salariale și pentru care organele de control au calculat, raportat la valoarea brută de Q lei, un impozit pe veniturile din salarii și asimilate acestora suplimentar de plată în sumă de X4 lei și contribuții sociale obligatorii în sumă totală de X (din care Y lei obligația angajatorului și X lei rețineri de la salariați).

K) În urma inspecției fiscale a fost determinată o bază suplimentară de calcul pentru impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice **în sumă totală de X lei**, alcătuită din:

- suma de X lei inclusiv TVA reprezentând cheltuieli ocazionate de pregătirea meselor familiei X în sumă totală de X lei și cheltuieli cu evenimente în familie în sumă de X lei;
- suma de X lei reprezentând diferențe de TVA;
- suma de X lei reprezentând contravaloare marfă lipsă în gestiune.

Pentru suma de X lei reprezentând dividende nete încasate de asociatul unic, echipa de inspecție a calculat un impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de X3 lei, fiind aplicat procedeul sutei micșorate.

În susținerea contestației, societatea petenta nu face nicio referire la motivul de fapt și modul de stabilire al acestor obligații fiscale și nici la temeiul legal invocat de organele de control pentru stabilirea obligațiilor suplimentare de plată.

Dealtfel, petenta se rezumă doar la aspectele de ordin procedural prezentate la punctul anterior și **nu aduce în susținere argumente motivate în fapt și în drept pentru care constatările organelor de control ar trebui anulate.**

În drept, sunt incidente dispozițiile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d) din Legea nr. 207 /2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 269 Forma și conținutul contestației

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”.

coroborate cu prevederile pct. 2.5 și ale pct. 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică:

„2.5. 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.

11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de

drept în susținerea contestației”.

Incidente speței sunt și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Art. 276 Soluționarea contestației

*(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu 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 prevederile 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. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

*(1) **Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.***

Conform prevederilor legale citate anterior, întrucât contestatara este cea 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 aceluia 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. 3250/18.06.2010, 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”.

Se reține că SC X SRL, deși contestă sumele stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F X/2016 emisă de AJFP X, nu înțelege să aducă argumente în fapt și să invoce temeiuri de drept, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată, **motiv pentru care se va respinge ca nemotivată contestația depusă de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/2016.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268 alin. (1), art. 269 alin. (1) lit. c) și d), art. 272 alin. (1), art. 273, art. 276 alin. (1) și art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/2016 emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de X lei, reprezentând:

- X1 lei impozit pe profit;
- X2 lei taxa pe valoarea adăugată;
- X4 lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- X5 lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- X6 lei contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- X7 lei contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- X8 lei contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X9 lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- X9 lei contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- X10 lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- X11 lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- X12 lei contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- X3 lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.