



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor



Agentia Natională 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. 223 din 2014**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**.X.S.R.L. - în faliment**  
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr. 920333/06.03.2014

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./05.03.2014 asupra contestației formulate de .X.S.R.L. - în faliment, CUI .X., prin S.C.A. .X.cu sediu ales în .X., strada X. nr.X, etaj X, apart.X, sector .X. , împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./19.11.2013 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./19.11.2013.

Întrucât prin contestație, .X.S.R.L. - în faliment solicită anularea deciziei de impunere contestate, fără a preciza în conținutul contestației suma contestată, prin adresa nr.X/03.04.2014, Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat reprezentantului legal al societății să precizeze suma contestată, individualizată pe feluri de impozite, taxe și accesorii.

Cu adresa nr..X./09.04.2014, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X./10.04.2014, reprezentantul legal al societății a precizat componența sumei totale contestate de **.X.lei**, reprezentând :

- .X. lei - impozit pe profit,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,

.X. lei - taxa pe valoarea adăugată,

.X. lei - majorări de întârziere aferente,  
.X. lei - penalități de întârziere aferente,

.X. lei - impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor,  
.X. lei - majorări de întârziere aferente,  
.X. lei - penalități de întârziere aferente,

.X. lei - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator,  
.X. lei - majorări de întârziere aferente,  
.X. lei - penalități de întârziere aferente,

.X. lei - contribuția pentru asigurări sociale reținută de la asigurați,  
.X. lei - majorări de întârziere aferente,  
.X. lei - penalități de întârziere aferente,

.X. lei - CAS angajator pentru persoane în concediu medical pentru  
incapacitate de muncă, accident muncă, boli profesionale,  
.X. lei - majorări de întârziere aferente,  
.X. lei - penalități de întârziere aferente,

.X. lei - contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator,  
.X. lei - majorări de întârziere aferente,  
.X. lei - penalități de întârziere aferente,

.X. lei - contribuția de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați,  
.X. lei - majorări de întârziere aferente,  
.X. lei - penalități de întârziere aferente,  
.X. lei - fond garantare pentru plata creanțelor salariale  
datorat de angajator,  
.X. lei - majorări de întârziere aferente,  
.X. lei - penalități de întârziere aferente,

.X. lei - contribuția pentru asigurări sociale de sănătate  
datorată de angajator,  
.X. lei - majorări de întârziere aferente,  
.X. lei - penalități de întârziere aferente,

.X. lei - contribuția pentru asigurări sociale de sănătate  
reținută de la asigurați,  
.X. lei - majorări de întârziere aferente,  
.X. lei - penalități de întârziere aferente,

Societatea contestă și Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr.F-MC .X./19.11.2013 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili.

Față de data comunicării actelor administrative fiscale contestate, respectiv **10.01.2014**, potrivit semnăturii și ștampilei societății aplicată pe confirmarea de primire a adresei de comunicare a actului administrativ fiscal, contestat, aflat în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind expediată în data de **10.02.2014**, conform ștampilei Oficiului Poștal aplicată pe originalul plicului aflat la dosarul cauzei.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de .X.S.R.L. - în faliment împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./19.11.2013, denumită în continuare decizie de impunere.

I. Prin contestația formulată, .X.S.R.L. - în faliment contestă Decizia de Impunere nr.F-MC .X./19.11..2013, Decizia privind nemodificarea bazei de impozitare nr.F-MC .X./19.11.2013 și Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./19.11.2013, considerând că aceste acte au fost emise cu nerespectarea dispozițiilor legale.

Societatea menționează că la solicitările punctuale ale organelor de inspecție fiscală a pus la dispoziția acestora, în cel mai scurt timp posibil, toate documentele solicitate de fiecare dată, iar administratorul special prin reprezentanții săi și-a oferit disponibilitatea de a pune la dispoziție toate actele financiar-contabile ale societății.

Deși documentele solicitate au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, acestea, în mod nejustificat au refuzat să analizeze și să studieze întreaga documentație pusă la dispoziție dovedind în acest mod, abuz și rea credință.

Societatea consideră nelegală emiterea avizului de inspecție fiscală, deoarece acesta i-a fost comunicat la data 24.01.2013, cu mai puțin de 30 de zile înainte de data stabilită pentru începerea inspecției fiscale, respectiv 15.02.2013 și denunță depășirea celor 6 luni pe care echipa de inspecție le avea la dispoziție pentru desfășurarea inspecției fiscale.

Societatea susține că, nu dispune de angajați, foștii angajați fiind singurii în măsură să dea explicații echipei de inspecție fiscală, deci trebuiau cerute informații legate de operațiunile contabile și de la alte persoane și să se efectueze expertize și control încrucișat.

Totodată, arată că nu a fost informată pe parcursul derulării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală și reclamă nerespectarea dreptului societății de a participa la discuția finală, în sensul că nu s-a comunicat lichidatorului data, ora și locul discuției finale și totodată, arată că, în mod abuziv, cererea de amânare a discuției finale a fost refuzată.

Contestatară contestă dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili impozit pe profit pe anul fiscal 2007, susținând că în acest caz a intervenit prescripția.

Referitor la **impozitul pe profit**, societatea contestă dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili impozit pe profit pe anul fiscal 2007.

Totodată, societatea contestă faptul că organele de inspecție fiscală „*au înlăturat*” sumele considerate de societate drept venituri neimpozabile înregistrate în conturile 472 „*Venituri în avans*” și 419 „*Clienți creditori*”, pe de o parte, iar pe de altă parte au considerat drept cheltuieli nedeductibile fiscal, anumite cheltuieli efectuate de societate, pe motivul inexistenței documentelor justificative sau a lipsei justificării necesității prestării serviciilor.

Deși au existat documente justificative, contestarea susține că acestea nu au fost luate în considerare, organele de inspecție fiscală dovedind rea credință. De asemenea, societatea solicită să se țină cont de Decizia nr..X./23.02.2012 emisă de Inalta Curte de Casație și Justiție, în special la stabilirea provizioanelor, unde se putea solicita efectuarea unei expertize în acest sens.

Referitor la veniturile înregistrate în avans, societatea precizează că în perioada 2007-2012, sumele înregistrate în contul 472 „*Venituri înregistrate în avans*”, reprezintă venituri în avans pentru publicitate și venituri în avans pentru abonamente la ziarul „*Jurnalul Național*”, aspect care reiese din actele anexate la contestație.

Astfel, o mare parte din aceste venituri sunt aferente unor contracte de publicitate încheiate cu .X.S.R.L., .X.S.R.L. și .X.S.A.

Societatea susține că în perioada verificată, au fost înscrise în contul 623 „*Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate*”, cheltuielile efectuate pentru promovarea propriilor produse și pentru promovarea imaginii sale, în vederea creșterii vânzărilor publicațiilor puse pe piață, precum și cheltuieli cu concursurile realizate de societate și cheltuieli cu protocolul, care au fost deduse în limita prevăzută de lege.

În susținerea celor afirmate, societatea menționează că a anexat la contestație, ca documente justificative, **un centralizator** privind publicitatea prestată și o serie de documente care atestă desfașurarea concursurilor, precum și acte din care rezultă necesitatea efectuării cheltuielilor de protocol.

De asemenea, societatea susține că în perioada verificată, au fost înscrise în contul 622 „*Cheltuieli privind comisioanele și onorariile*”, comisioanele agenților de publicitate, onorariile avocațiale, comisioanele cu autocolectare-returned transmise de Poșta Română, anexând în susținere, descrierea contului.

Comisioanele agenților de publicitate sunt justificate de faptul că aceste entități erau o parte din categoriile de persoane care atrăgeau clienții pentru societate pentru prestarea serviciilor de publicitate.

Referitor la onorariile avocațiale, societatea susține că acestea erau justificate de litigiile în care era implicată, existând și dovada prestării acestor servicii prin descrierea activităților efectuate de avocați, anexate facturilor fiscale sau de contractul de asistență juridică prin care este precizat dosarul.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală în mod eronat au considerat nedeductibile fiscal, cheltuielile cu tipografiile, achiziționare de hârtie, studii de piață, înscrise în contul 628 „*Alte cheltuieli cu servicii executate de terți*” fiind detaliate prin anexa la contestație, iar organele de inspecție fiscală în mod eronat le-au considerat nedeductibile fiscal.

În ceea ce privește cheltuielile cu dobânzile, societatea precizează că, în contul 666 „*Cheltuieli privind dobânzile*” au fost incluse dobânzile aferente contractului de împrumut încheiat cu „Grupul X” și Compania S.A., contract pentru care Tribunalul .X. - Secția a-VII-a civilă, în dosarul nr..X./3/2012 s-a pronunțat cu privire la realitatea și legalitatea acestuia.

De asemenea, în acest cont au fost incluse dobânzile cu contractele de leasing încheiate de societate pentru achiziționarea de bunuri ce au fost puse la dispoziția angajaților societății pentru desfășurarea activității.

Referitor la diferențele de curs valutar rezultate din derularea contractelor de împrumut încheiate cu societatea .X.Ltd. și înregistrate în contul 665 „*Cheltuieli din diferențe de curs valutar*”, societatea susține că respectivele contracte depuse în dosarul de insolvență nr..X./3/2012 nu au fost contestate de A.N.A.F, în calitate de creditor, astfel încât organele de inspecție fiscală nu trebuiau să pună la îndoială realitatea acestora.

Societatea susține că a înregistrat în contul 658 „*Alte cheltuieli de exploatare*”, o serie de cheltuieli cu rovinele, cu inspecțiile tehnice periodice, cu reparațiile mașinilor, cu utilitățile spațiilor închiriate pentru desfășurarea activității, cu deplasările efectuate de angajați, cu convorbiri telefonice, cu polițe de asigurare, pentru care depune în justificare, documentul „*descrierea contului 658*”.

Referitor la cheltuielile înregistrate în contul 667 „*Cheltuieli privind sconturile acordate*”, societatea susține că a anexat la contestație, acte din care rezultă reducerile acordate partenerilor contractuali, acestea fiind acordate numai pentru obținerea de venituri. De exemplu, .X. S.R.L. primea

reduceri pentru clienții pe care îi aducea pentru consum publicitar în Jurnalul Național și alte publicații ale contestatarei.

În ceea ce privește cheltuielile privind amortizările și provizioanele înregistrate în contul 681 „*Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere*”, societatea susține că în perioada 2007-2012 a constituit provizioane pentru deprecierea stocurilor, concedii neefectuate și clienți neîncasați, conform înregistrărilor din Registrul de evidență a impozitului pe profit și Declarației 100.

Referitor la cheltuielile privind combustibilul înregistrate în contul 602.2 „*Cheltuielie privind combustibilul*”, societatea susține că în acest cont au fost înregistrate cheltuielile cu combustibilul necesar difuzării publicațiilor comercializate de societate la punctele de difuzare, precum și cheltuielile cu combustibil realizate de angajații societății pentru desfășurarea activității în cadrul acesteia.

Contestatară susține că, organele de inspecție fiscală nu au făcut precizări punctuale privind punerea la dispoziție a acestor documente, în condițiile în care a fost comunicat faptul că întreaga documentație financiar-contabilă se află la Casa X, unde pe baza unui proces verbal de predare-primire pot fi studiate, propunerea fiind refuzată.

Referitor la cheltuielie cu impozite, taxe, vărsăminte înregistrate în contul 635 „*Cheltuieli cu alte impozite, vărsăminte și alte impozite asimilate*”, contestatară susține că în acest cont au fost înregistrate cheltuielile cu impozitul pe autoturisme, taxa datorată Centrului X pentru comercializarea dvd-urilor și cd-urilor, odată cu publicațiile editate de societate și care au contribuit la veniturile obținute de societate și taxe OSIM.

Referitor la **taxa pe valoarea adăugată**, societatea susține că datorită volumului mare de documente, cu un număr mare de clienți și furnizori era imposibil ca toate facturile, avizele și documentele necesare să ajungă în timp util pentru a fi înregistrate în contabilitate.

Totodată, arată că, deoarece pentru Declarația “300” nu se poate depune rectificativă, se fac regularizări, iar în urma notelor de corecție, soldul Declarației “300” se corelează cu bilanța.

Contestatară susține că obligațiile suplimentare referitoare la taxa pe valoare adăugată au fost stabilite de organele de inspecție fiscală fiind luate în considerare concluziile cu privire la impozitul pe profit, motiv pentru care solicită ca aceste sume să fie înlăturate.

Referitor la **impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor**, societatea susține că, recalificarea contractelor drepturi de autor drept contracte de muncă este neconformă cu realitatea și documentele puse la dispoziție și pentru a evidenția concluzia eronată a organelor de inspecție

fiscală, exemplifică faptul că, persoanele Bălan Ionuț, Betea și Banu au avut doar contracte drepturi de autor, nu și contracte individuale de muncă, neexistând nicio dovadă a faptului că operele care generau drepturi de autor au fost create în timpul programului de lucru.

Societatea invocă faptul că .X., nu avea trecute în fișa postului ca activități, redactarea de articole de presă, ci aceste activități erau desfășurate în baza contractului drepturi de autor.

Referitor la **contribuțiile sociale datorate de angajator sau cele reținute de la asigurați**, contestatara susține că, având în vedere faptul că, în mod greșit organele de inspecție fiscală au recalificat contractele de drepturi de autor drept contracte de muncă, astfel cum au fost detaliate la punctul anterior din contestație, rezultă că toate aceste obligații de plată suplimentare au fost calculate în mod eronat.

În concluzie, în baza argumentelor invederate prin contestație, contestatara apreciază că organele de inspecție fiscală au tras concluzii fără să analizeze documentele puse la dispoziție și fără să fie interesate în stabilirea situației fiscale reale a societății și solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./19.11.2013 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./19.11.2013.

**II. Urmare inspecției fiscale efectuate la .X.S.R.L. - în faliment pentru perioada 01.04.2008 - 31.12.2012**, organele de inspecție fiscală au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./19.11.2013 care a stat la baza emiterii :

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./19.11.2013, contestată, prin care au fost stabilite obligații fiscale de natura impozitului pe profit, taxei pe valoarea adăugată, impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, contribuțiilor sociale, precum și accesoriile aferente,

- Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr.F-MC .X./19.11.2013.

Inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 15.01.- 31.01.2013, 01.04.- 31.05.2013 într-un spațiu indicat de lichidatorul judiciar X S.P.R.L. prin adresa nr..X./08.0.2013 situat la sediul societății de avocatură S.C.A. .X.din .X. strada X nr.X etaj X apart.X sector .X. , iar în perioada 30.09.2013 - 11.11.2013 la sediul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili.

Organele de inspecție fiscală au constatat că verificarea documentelor cu regim special nu a fost posibilă, deoarece nu au fost puse la dispoziție documentele necesare, conform prevederilor legale, respectiv : fișa de

evidență a documentelor cu regim special, facturile prin care au fost achiziționate documentele cu regim special, decizia internă prin care au fost desemnate persoanele cu atribuții privind alocarea și gestionarea numerelor aferente facturilor emise de societate.

De asemenea, s-a constatat că editura a desfășurat tranzacții economice cu următoarele societăți afiliate : XXXX SA.

### **Impozit pe profit**

Perioada verificata : 01.01.2007-31.10.2012.

În perioada **01.01.2007-31.12.2007**, potrivit Declarației 101 privind impozitul pe profit, societatea a înregistrat profit în suma de .X. lei și impozit pe profit în sumă de .X.lei.

În urma verificării prin sondaj a solicitărilor documentelor justificative și a contractelor încheiate de societatea verificată, cu diverși prestatori de servicii de management, consultanță, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încheiate contracte de consultanță și publicitate cu o serie de societăți, pentru care societatea nu a prezentat documente justificative anexate la facturi care să susțină activitățile pentru care au fost emise facturile de către următoarele microintreprinderi:

XXXXXX /10.09.2013, .X., administrator special al .X.S.R.L. - în faliment a transmis că: *“Informații cu privire la operațiunile contabile aferente activității desfășurate de debitoarea .X.S.R.L. în perioada 2007 – 2012, nu vă pot fi oferite de către administratorul special, dat fiind faptul că acestea sunt chestiuni despre care administratorul special nu are cunoștință nefiind persoana implicată în realizarea operațiunilor respective, deoarece în perioada 2007-noiembrie 2012 nu a deținut nicio calitate în cadrul debitoarei”*.

Potrivit documentelor puse la dispoziție (balanțe, facturi, jurnale de vânzări, contracte, societatea a obținut venituri în principal din vânzarea cotidianului Jurnalul Național, publicitate, vânzări videodiscuri carti si compact discuri, valorificări deseuri (retururi ziare), iar în perioada 01.01.2007-31.12.2007, potrivit Declarației 101 privind impozitul pe profit, societatea a înregistrat impozit pe profit datorat în sumă de .X.lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat existența unor deficiențe la calculul profitului impozabil pe perioada 01.01.2007-31.12.2007, rezultând diferențe suplimentare în sumă de .X.lei, astfel :

- pentru suma de .X. lei înregistrată în perioada 01.01.2007-31.12.2007 în contul 472, societatea nu a prezentat documente care să justifice înregistrarea acestora ca venituri în avans, motiv pentru care aceste venituri trebuiau cuprinse în profitul impozabil al anului 2007, potrivit art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,



- existența în soldul contului 419 "*Clienți creditori*" a sumei de .X. lei pentru care societatea nu poate demonstra ca această sumă nu reprezintă în fapt venituri ce trebuiau luate în considerare la calculul profitului din anul 2007, potrivit art.19 alin.1, din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,
- suma de .X. lei reprezentând venituri considerate neimpozabile de societate în Declarația "101" și pentru care societatea nu poate demonstra că acestea se încadrează în prevederile art.20 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a fost considerată de organele de inspecție fiscală ca fiind cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

Societatea a efectuat cheltuieli cu achiziția hârtiei, CD - urilor, de la parteneri interni (.X.) și parteneri externi (.X.), cu serviciile de publicitate, depozitare, finisare, ambalare, transport, chirie, utilități.

Față de cheltuielile nedeductibile evidențiate de societate prin Declarația 101 privind impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile suplimentare în sumă de .X. lei, astfel:

- pentru suma de .X. lei înregistrată în contul 623 "*Cheltuieli de reclama și publicitate*" nu au fost prezentate documente care să justifice ca aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul promovării produselor și imaginii firmei așa cum prevede art.21 alin.2 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare,
- pentru suma de .X. lei înregistrată în contul 622 "*Cheltuieli privind comisioanele și onorariile*" nu au fost prezentate documente, respectiv contracte, devize de lucrări, rapoarte de activitate care să justifice aceste cheltuieli, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare,
- pentru suma de .X. lei înregistrată în contul 628 "*Cheltuieli privind serviciile executate de terți*" nu au fost prezentate documente, respectiv contract, devize de lucrări, rapoarte de activitate din care să rezulte natura prestației și necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.48 din H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare,
- pentru suma de .X. lei nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte natura cheltuielilor și nici documente justificative care au stat la baza înregistrării în contabilitate, conform prevederilor art. 1 alin.4 lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.48 din H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

- pentru suma de .X. lei înregistrată în contul 667 "*Cheltuieli privind sconturile acordate*" nu au fost prezentate contracte din care să rezulte că aceste sconturi au fost acordate pentru plata anticipată a bunurilor și serviciilor livrate de societate, astfel încât, aceste cheltuieli nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri, potrivit art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- pentru suma de .X. lei evidențiată în contul 681 "*Cheltuieli privind amortizările și provizioanele*" nu a fost prezentat modul de calcul al provizioanelor, astfel încât organele de inspecție fiscală să poată analiza deductibilitatea acestora prin prisma prevederilor art.22 (1) lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nici modul de calcul al amortizării imobilizărilor corporale și nici fișa mijloacelor fixe, pentru a verifica încadrarea cheltuielilor cu amortizarea, în prevederile art.24 alin.6 și alin.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Față de cele constatate s-a procedat la recalcularea impozitului pe profit rezultând un debit suplimentar în suma de .X.lei, iar pentru neplata la termen a debitului suplimentar, în baza art. 119 alin.(1), art.120 alin.(1) și alin.(7) și art. 120 alin.(2) lit.c) din O.G. nr.92/2003 republicată cu modificările și completările ulterioare, au fost calculate dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în suma de .X.lei, până la data de 26.11.2012.

În perioada **01.01.2008-31.12.2008**, potrivit Declarației 101 privind impozitul pe profit, societatea a înregistrat pierdere fiscală în sumă de .X.lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat documente justificative anexate la facturi care să susțină activitățile pentru care au fost emise facturile de către următoarele microintreprinderi :

.X.

XXXX

Față de veniturile înregistrate de societate au rezultat diferențe suplimentare, în suma totală de .X.lei, consecință a unor deficiențe constatate, după cum urmează :

- pentru suma de .X. lei înregistrată în contul 472, societatea nu a prezentat documente care să justifice veniturile înregistrate ca venituri în avans, motiv pentru care aceste venituri trebuiau cuprinse în profitul impozabil al anului 2008, potrivit art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- existența în soldul contului 419 "*Clienți creditori*" a sumei de .X. lei pentru care societatea nu poate demonstra că această sumă nu reprezintă în fapt venituri ce trebuiau luate în considerare la calculul profitului din anul 2008,

potrivit art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- suma de .X. lei reprezentand venituri considerate neimpozabile de societate in Declaratia 101 si pentru care societatea nu a demonstrat ca acestea se încadrează în prevederile art.20 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a fost considerată de inspectia fiscală drept cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

Față de cheltuielile nedeductibile evidențiate de societate în Declarația 101, organele de inspecție fiscală au constatat diferențe suplimentare în suma totală de .X.lei, astfel :

- pentru suma de .X. lei evidențiată în contul 623 "*Cheltuieli de reclama si publicitate*", nu au fost prezentate documente care sa justifice ca aceste cheltuieli au fost efectuate in scopul promovarii produselor si imaginii firmei, asa cum prevede art.21 alin.2 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completările ulterioare,

- pentru suma de .X. lei inregistrata in contul 622 "*Cheltuieli privind comisiunile si onorariile*", nu au fost prezentate documente (contracte, devize de lucrari, rapoarte de activitate care sa justifice aceste cheltuieli, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completările ulterioare,

- pentru suma de .X. lei evidentiata in contul 628 "*Cheltuieli privind serviciile executate de terti*" nu au fost prezentate documente, respectiv contracte, devize de lucrari, rapoarte de activitate din care sa rezulte natura prestatiei si necesitatea prestarii acestora in scopul desfasurarii activitatii proprii conform prevederilor art. 21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completările ulterioare si pct. 48 din H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completările ulterioare.

- pentru suma de .X. lei reprezentand cheltuieli inregistrate in contul 658 "*Alte cheltuieli de exploatare*" nu au fost prezentate documente justificative din care sa rezulte natura cheltuielilor si nici documente justificative care au stat la baza inregistrarii in evidentele contabile conform prevederilor art. 21 alin.4 lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completările ulterioare si punctul 48 din H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completările ulterioare.

Fata de cele constatate s-a procedat la recalcularea impozitului pe profit rezultand un debit suplimentar in suma de X lei, iar pentru neplata la termen a debitului suplimentar, in baza art.119 alin.(1) art.120 alin.(1) si alin.(7) si art.120 alin.(2) lit.c) din O.G. nr.92/2003 republicata, cu modificarile si completările ulterioare, au fost calculate dobanzi in suma de X lei si penalitati de intarziere in suma de X lei, calculate pana la data de 26.11.2012.

In perioada **01.01.2009-31.12.2009**, potrivit Declaratiei 101 privind impozitul pe profit, societatea a inregistrat pierdere fiscala de recuperat de .X.lei, profit impozabil de .X. lei si impozit pe profit datorat in suma de .X.lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat că societatea nu a prezentat documente justificative anexate la facturi care să susțină activitățile pentru care au fost emise facturile de către următoarele microintreprinderi :

XXXXX

Organele de inspecție fiscală au constatat existența unor deficiente la calculul profitului impozabil pe perioada 01.01.2009-31.12.2009, astfel au rezultat diferente suplimentare in suma de .X.lei, după cum urmează :

- venituri inregistrate in avans nejustificate pe perioada 01.01.2009-31.12.2009 in suma de .X. lei pentru care editura nu a prezentat documente care să justifice inregistrarea acestor sume ca venituri în avans, astfel incat organele de inspecție fiscală au considerat că aceste venituri se referă la perioada curentă, ce trebuiau cuprinse in profitul impozabil al anului 2009, potrivit art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare,

- pentru suma de .X. lei existentă în soldul contului 419 "*Clienți creditori*", editura nu poate demonstra ca aceasta suma nu reprezinta in fapt venituri ce trebuiau luate in considerare la calculul profitului din anul 2009, potrivit art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare,

- suma de .X. lei reprezentand venituri considerate neimpozabile de societate in Declaratia 101 și pentru care societatea nu a demonstrat ca acestea se incadreaza in prevederile art.20 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, a fost considerata de inspectia fiscala, cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil.

Față de cheltuielile nedeductibile evidențiate de societate in Declaratia 101, organele de inspectie fiscala au constatat o diferență suplimentară în suma de .X.lei, urmare unor deficiențe constatate, astfel :

- pentru suma de .X. lei evidentiata in contul 623 "*Cheltuieli de reclama si publicitate*", nu au fost prezentate documente care sa justifice ca aceste cheltuieli au fost efectuate in scopul promovarii produselor si imaginii firmei asa cum prevede art.21 alin.2 lit.d) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

- pentru suma de .X. lei inregistrata in contul 622 "*Cheltuieli privind comisiunile si onorariile*", nu au fost prezentate documente, respectiv contracte, devize de lucrari, rapoarte de activitate, care sa justifice aceste cheltuieli, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

- societatea a evidenciat în contul 628 "*Cheltuieli privind serviciile executate de terti*" suma de .X.lei, pentru care nu au fost prezentate documente (situații de lucrări, contracte, rapoarte de activitate) din care să rezulte natura prestației și necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.48 din H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare,
- pentru suma de .X.lei, reprezentând cheltuieli înregistrate în contul 658 "*Alte cheltuieli de exploatare*" nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte natura cheltuielilor și nici documente justificative care au stat la baza înregistrării în evidențele contabile conform prevederilor art.21 alin.4, lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.48 din H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.
- pentru suma de .X. lei reprezentând cheltuieli înregistrate în contul 6022 "*Cheltuieli privind combustibilul*", nu au fost prezentate documente care să justifice aceste cheltuieli, așa cum prevede art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare,
- pentru suma de 69.260 lei evidenciată în contul 635 "*Cheltuieli cu alte impozite și taxe, varsăminte*", nu au fost prezentate documente care să justifice aceste cheltuieli, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare,
- pentru suma de .X.lei, evidențiată în contul 681 "*Cheltuieli privind amortizările și provizioanele*" nu a fost prezentat modul de calcul al provizioanelor, astfel încât să poată fi analizată deductibilitatea acestora prin prisma prevederilor art.22 (1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nici modul de calcul al amortizării imobilizărilor corporale și nici fișa mijloacelor fixe, pentru a verifica încadrarea cheltuielilor cu amortizarea, în prevederile art.24 alin.(6) și alin.(11) din același act normativ.

Față de cele constatate s-a procedat la recalcularea impozitului pe profit rezultând un debit suplimentar în suma de .X.lei, iar pentru neplata la termen a debitului suplimentar, în baza art.119 alin.(1) art.120 alin.(1) și alin.(7) și art.120 alin.(2) lit.c) din O.G. nr.92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare, au fost calculate dobânzi în suma de .X. lei și penalități de întârziere în suma de .X.lei, calculate până la data de 26.11.2012.

În perioada **01.01.2010-31.12.2010**, potrivit Declarației 101 privind impozitul pe profit, societatea a înregistrat profit impozabil în sumă de .X. lei și impozit pe profit în sumă de .X.lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat că editura nu a prezentat documente justificative anexate la facturi care sa susțină activitățile pentru care au fost emise facturile de către următoarele microintreprinderi :

XXXX

Față de veniturile înregistrate de societate organele de inspecție au stabilit o diferență suplimentară în suma de .X.lei, urmare unor deficiențe constatate, astfel:

- venituri inregistrate in avans nejustificate pe perioada 01.01.2010-31.12.2010 in suma de .X. lei pentru care editura nu a prezentat documente care să justifice veniturile inregistrate ca venituri in avans, astfel incat organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste venituri se refera la perioada curenta si trebuiau cuprinse in profitul impozabil al anului 2010, potrivit art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,
- pentru suma de .X. lei existenta in soldul contului 419 "*Cienti creditor*", editura nu poate demonstra ca aceasta suma nu reprezinta in fapt venituri ce trebuiau luate in considerare la calculul profitului din anul 2010, potrivit art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completariile ulterioare,
- suma de .X. lei reprezentand venituri considerate neimpozabile de societate in Declaratia 101 si pentru care societatea nu a demonstrat ca acestea se încadrează în prevederile art.20 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, a fost considerată de inspecția fiscală, cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

Fata de cheltuielile nedeductibile evidențiate de societate în Declarația 101, organele de inspecție fiscală au constatat o diferență suplimentară în suma de .X.lei, după cum urmează :

- pentru suma de .X. lei evidenta in contabilitate, nu au fost prezentate documente care sa justifice ca aceste cheltuieli au fost efectuate in scopul promovarii produselor și imaginii firmei așa cum prevede art.21 alin.2 lit. d) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completariile ulterioare,
- pentru suma de .X. lei inregistrata in contul 622 "*Cheltuieli privind comisiunile si onorariile*", nu au fost prezentate documente, respectiv contracte, devize de lucrari, rapoarte de activitate, care să justifice aceste cheltuieli, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare,
- societatea a evidentiat in contul 628 "*Cheltuieli privind serviciile executate de terți*" suma de .X.lei, pentru care nu au fost prezentate documente (situatii de lucrari, contracte, rapoarte de activitate) din care sa rezulte natura

prestatiei si necesitatea prestarii acestora în scopul desfășurării activității proprii, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.48 din H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare,

- pentru suma de .X.lei, reprezentand cheltuieli inregistrate in contul 658 "*Alte cheltuieli de exploatare*" nu au fost prezentate documente justificative din care sa rezulte natura cheltuielilor si nici documente justificative care au stat la baza înregistrării în evidențele contabile, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.48 din H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare,

- pentru suma de .X. lei evidentiata in contul 666 "*Cheltuieli cu dobânzile*", nu au fost prezentate documente, respectiv contracte de imprumut, scadentare, care să justifice dobânda practică și persoanele juridice care au acordat aceste împrumuturi pentru a se putea stabili deductibilitatea acestor cheltuieli. In consecință aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal, conform art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- pentru suma de .X. lei evidențată în contul 665 "*Cheltuieli din diferențe de curs valutar*" nu au fost prezentate documente în justificare, așa cum este prevazut art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Față de cele constatate s-a procedat la recalcularea impozitului pe profit rezultând un debit suplimentar in suma de .X.lei, iar pentru neplata la termen a debitului suplimentar, in baza art.119 alin.(1) art.120 alin.(1) si alin.(7) și art.120 alin.(2) lit.c) din O.G. nr.92/2003 republicata, cu modificările și completările ulterioare, au fost calculate dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, calculate până la data de 26.11.2012.

In perioada **01.01.2011- 31.12.2011**, potrivit Declarației 101 privind impozitul pe profit, societatea a înregistrat pierdere fiscală în sumă de .X.lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea nu a prezentat documente justificative anexate la facturi care să susțină activitățile pentru care au fost emise facturile de către următoarele microintreprinderi :

XXXX

Fata de veniturile înregistrate de societate organele de inspecție au stabilit o diferență suplimentară în suma de .X.lei, urmare unor deficiențe constatate, astfel:

- venituri inregistrate in avans nejustificate pe perioada 01.01.2011-31.12.2011 in suma de .X. lei pentru care societatea nu a prezentat

documente care sa justifice veniturile inregistrate ca venituri in avans, astfel incat organele de inspectie fiscala au considerat ca aceste venituri se refera la perioada curenta ce trebuiau cuprinse in profitul impozabil al anului 2011, potrivit art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

- suma de .X. lei existenta in soldul contului 419 "*Cienti creditor*", pentru care societatea nu poate demonstra ca aceasta suma nu reprezinta in fapt venituri ce trebuiau luate in considerare la calculul profitului din anul 2011, potrivit art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

- suma de .X. lei reprezentand venituri considerate neimpozabile de societate in Declaratia 101 si pentru care societatea nu a demonstrat ca acestea se incadreaza in prevederile art.20 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, a fost considerata de inspectia fiscala, cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil.

Fata de cheltuielile nedeductibile evidentiata de societate in Declaratia 101, organele de inspectie fiscala au constatat o diferenta suplimentara in suma de .X.lei, urmare unor deficiente constatate, astfel :

- pentru suma de .X. lei evidentiata in contabilitate, nu au fost prezentate documente care sa justifice ca aceste cheltuieli au fost efectuate in scopul promovarii produselor si imaginii firmei, asa cum prevede art.21 alin.2 lit.d) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

- pentru suma de .X. lei nu au fost prezentate documente, respectiv contracte, devize de lucrari, rapoarte de activitate, care sa justifice aceste cheltuieli, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

- societatea a evidentiata in contul 628 "*Cheltuieli privind serviciile executate de terti*" suma de .X.lei, pentru care nu au fost prezentate documente (situatii de lucrari, contracte, rapoarte de activitate) din care sa rezulte natura prestatiei si necesitatea prestarii acestora in scopul desfasurarii activitatii proprii conform prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.48 din H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare,

- pentru suma de .X. lei reprezentand cheltuieli inregistrate in contul 658 "*Alte cheltuieli de exploatare*" nu au fost prezentate documente justificative din care sa rezulte natura cheltuielilor si nici documente justificative care au stat la baza inregistrarii in evidentele contabile, conform prevederilor art. 21, alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si



completările ulterioare și pct.48 din H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare,

- pentru suma de .X.lei, nu au fost prezentate documente, respectiv contracte de împrumut, scadentare, care să justifice dobânda practică și persoanele juridice care au acordat aceste împrumuturi pentru a se putea stabili deductibilitatea acestor cheltuieli, motiv pentru care aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal, așa cum este prevăzut la art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- pentru suma de .X.lei, nu au fost prezentate documente care să le justifice, așa cum este prevăzut la art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- pentru suma de .X.lei, nu au fost prezentate documente care să justifice aceste cheltuieli, așa cum prevede art.21 alin.4 lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- pentru suma de .X.lei, nu au fost prezentate documente care să justifice aceste cheltuieli, conform prevederilor art.21 alin.4 lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- pentru diferența în suma de .X. lei evidențiată în contul 681 "*Cheltuieli privind amortizarile și provizioanele*" nu a fost prezentat modul de calcul al provizioanelor, astfel încât astfel să poată fi analizată deductibilitatea acestora prin prisma prevederilor art.22 (1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nici modul de calcul al amortizării imobilizărilor corporale și nici fișa mijloacelor fixe, pentru a verifica încadrarea cheltuielilor cu amortizarea, în prevederile art.24 alin.(6) și alin.(11) din același act normativ.

Față de cele constatate s-a procedat la recalcularea impozitului pe profit rezultând un debit suplimentar în suma de .X.lei, iar pentru neplata la termen a debitului suplimentar, în baza art.119 alin.(1) art.120 alin.(1) și alin.(7) și art.120 alin.(2) lit.c) din O.G. nr.92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare, au fost calculate dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X.lei, calculate până la data de 26.11.2012.

Organele de inspecție fiscală au constatat că editura nu a depus declarația 101 privind impozitul pe profit pentru **anul 2012**.

În perioada 01.01.2012-31.12.2012, potrivit Declarației 101 privind impozitul pe profit, societatea a înregistrat profit impozabil în sumă de .X. lei și impozit pe profit în sumă de .X.lei.

De asemenea, s-a constatat că societatea nu a prezentat documente justificative anexate la facturi care să susțină activitățile pentru care au fost emise facturile de către urmatoarele microintreprinderi :

XXXXXX

Față de veniturile înregistrate de societate organele de inspecție au stabilit o diferență suplimentară în suma de .X.lei, urmare unor deficiențe constatate, astfel :

- venituri înregistrate în avans în suma de .X. lei nejustificate pe perioada 01.01.2012-31.10.2012 pentru care societatea nu a prezentat documente care să justifice veniturile înregistrate ca venituri în avans, astfel încât organele de inspecție fiscală au considerat că aceste venituri se referă la perioada curentă ce trebuiau cuprinse în profitul impozabil al anului 2012, potrivit art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,
- suma de .X. lei existentă în soldul contului 419 "*Clienți creditori*" pentru care societatea nu poate demonstra că această sumă nu reprezintă în fapt venituri ce trebuiau luate în considerare la calculul profitului din anul 2012, potrivit art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Față de cheltuielile nedeductibile evidențiate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat o diferență suplimentară în suma de X lei, urmare unor deficiențe constatate, astfel :

- pentru suma de .X. lei evidențiată în contul 623 "*Cheltuieli de reclama și publicitate*", nu au fost prezentate documente care să justifice că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul promovării produselor și imaginii firmei așa cum prevede art.21 alin.2 lit.d) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare,
- pentru suma de .X. lei înregistrată în contul 622 "*Cheltuieli privind comisioanele și onorariile*" nu au fost prezentate documente, respectiv contracte, devize de lucrări, rapoarte de activitate, care să justifice aceste cheltuieli, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare,
- societatea a evidențiat în contul 628 "*Cheltuieli privind serviciile executate de terți*" suma de .X.lei, suma pentru care nu au fost prezentate documente (situații de lucrări, contracte, rapoarte de activitate) din care să rezulte natura prestației și necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii conform prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.48 din H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.
- pentru suma de .X.lei, reprezentând cheltuieli înregistrate în contul 658 "*Alte cheltuieli de exploatare*" nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte natura cheltuielilor și nici documente justificative care au stat la baza înregistrării în evidențele contabile conform prevederilor art. 21 alin.4

lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.48 din H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare,

- pentru suma de .X. lei evidențiată în contul 666 "*Cheltuieli privind dobânzile*" nu au fost prezentate documente, respectiv contracte de împrumut, scadență, care să justifice dobânda practică și persoanele juridice care au acordat aceste împrumuturi pentru a se putea stabili deductibilitatea acestor cheltuieli, motiv pentru care aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal, așa cum este prevăzut la art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- pentru suma de .X. lei evidențiată în contul 635 "*Cheltuieli cu alte impozite, taxe, varsăminte*" nu au fost prezentate documente care să justifice aceste cheltuieli, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Față de cele constatate s-a procedat la recalcularea impozitului pe profit rezultând un debit suplimentar în suma de .X.lei, precum și accesorii aferente.

În concluzie, urmare deficiențelor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în sumă de .X.lei.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar au fost calculate accesorii, în baza art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și alin.(7) și art. 120 alin.(2) lit.c) din O.G. nr.92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare, dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X.lei, până la data de 26.11.2012.

### **Taxa pe valoarea adăugată**

Perioada verificată : 01.01.2008-31.10.2012.

S.C. .X.S.R.L.- societate în faliment este plătitoare de TVA începând cu data de 22.12.2003 și a depus la organele fiscale deconturile de TVA pentru perioada verificată, în termenul prevăzut de art.156 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În urma analizei declarațiilor recapitulative și informative depuse de editură în perioada verificată din baza de date deținută de A.N.A.F. s-a constatat că .X.S.R.L. - în faliment nu deține calitatea de operator intracomunitar, nu figurează ca fiind înregistrată în registrul operatorilor intracomunitari.

Astfel, potrivit jurnalelor de cumpărări și a facturilor de achiziție, societatea a efectuat în perioada 01.01.2008 - 31.10.2012, achiziții

intracomunitare de bunuri/servicii de la firma .X.) fără ca aceste operațiuni să fie declarate prin Declarația informativă 390, conform adresei emise de Compartimentul de Schimb Internațional de Informații și Prețuri de Transfer nr. .X./19.01.2013.

Totodată, din verificarea neconcordanțelor dintre datele înscrise în Declarațiile informative 394 depuse de editură, prezentate cu adresa nr. .X./19.01.2013 sub aspectul relațiilor cu partenerii de pe teritoriul național, s-a constatat că în semestrul I și II 2009 și semestrul I 2011, editura a efectuat achiziții de la societăți neplătitoare de TVA și radiate.

Organele de inspecție fiscală au constatat pe baza verificării jurnalelor de cumpărări și a facturilor din **anul 2008**, că TVA deductibilă provine din : achizițiile de hârtie de ziar achiziționată de pe piața internă (.X.) și piața externă (.X. și achizițiile de utilități și achiziții pentru nevoile societății (telefon, internet, energie, apa, combustibil, întreținere și reparatii, alte servicii).

Au fost constatate o serie de deficiențe privind TVA deductibilă :

**a)** conform evidențelor contabile, rulajul contului 4426 "TVA deductibilă" este mai mic în luna ianuarie 2008 cu sumă de .X. lei față de TVA deductibilă declarată de editură în Decontul "300", cu încălcarea prevederilor art.82 alin.3 și art.85 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și cele ale Anexei 2 Instrucțiuni pentru completarea formularului (300) "*Decont de taxa pe valoarea adăugată*" din O.P.A.N.A.F. nr.1746/2008 unde se specifică „*la rândurile 7, 8 și 9 se înscrie TVA deductibilă din jurnalul de cumpărări.*”

Deoarece, editura nu a corectat decontul de TVA, potrivit art.84 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare și având în vedere adresa administratorului special nr..X./10.09.2013, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de .X.lei.

**b)** societatea a înregistrat în decont la rândul 6 respectiv rândul 16 „*bunuri și servicii achiziționate pentru care beneficiarul din România este obligat la plata TVA (taxare inversă)*” suma .X.lei.

Cu adresa nr..X./19.01.2013 Serviciul de schimb internațional de informații și prețuri de transfer a transmis raportul nr..X./18.01.2013 în care nu apar înregistrări referitoare la achiziții/livrări intracomunitare efectuate nici de editura și nici de către partenerii din statele membre.

Deoarece, editura nu a fost înregistrată în Registrul operatorilor intracomunitari și nu au fost date explicații cu privire la natura serviciilor pentru a stabili locul prestării și dacă aceste servicii sunt aferente operațiunilor taxabile, așa cum rezultă și din adresa nr..X./10.09.2013 transmisă de administratorul special, domnul .X., organele de inspecție

fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X.lei, conform art.150 alin.(1), art.133 alin.(2), art.145(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**c)** deoarece editura nu detine documente prin care sa justifice necesitatea efectuării cheltuielilor în sumă de .X. lei s-a constatat că nici pentru TVA aferentă în suma de .X. lei societatea nu are drept de deducere, neputând face dovada că este aferentă operațiunilor taxabile, conform prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la TVA colectată s-au constatat următoarele deficiențe :

**a)** potrivit evidențelor contabile, rulajul contului 4427 "TVA colectată" este mai mare în luna decembrie 2008 cu suma de .X. lei fata de TVA colectată declarată de societate în Decontul "300", cu încălcarea prevederilor art.82 alin.3 și art.85 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și cele ale Anexei 2 „Instrucțiuni pentru completarea formularului (300) *"Decont de taxa pe valoarea adăugată"* din O.P.A.N.A.F. nr.1746/2008 unde se specifică *„la randurile 7, 8 și 9 se înscrie TVA deductibilă din jurnalul de cumpărări."*

Deoarece, editura nu a corectat decontul de TVA, potrivit art.84 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare și având în vedere adresa administratorului special nr..X./10.09.2013, organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de .X.lei.

**b)** referitor la livrările în sumă de .X. lei înregistrată la luna octombrie 2008 la operațiuni scutite, Compartimentul de Schimb Internațional de Informații și Preturi de Transfer a comunicat prin adresa nr..X./19.01.2013 și raportul nr..X./18.01.2013, faptul că nu apar înregistrări referitoare la achiziții/livrări intracomunitare efectuate nici de către societatea verificată și nici de către partenerii din statele membre.

Având în vedere prevederile art.143 alin.(2) și art.144 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.13 din H.G. 44/2004, precum și art.10 din O.M.F.P. nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de TVA pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin 1 și 2 și art. 144 din Legea nr.571/2003 și faptul că editura nu a putut pune la dispoziție documentele justificative (validarea codului de TVA al cumpărătorului, documentele de transport din care să rezulte punctul de plecare și cel de sosire, condiții pentru justificarea scutirii conform O.M.F.P. nr.2222/2006), pentru livrările în suma de .X.lei, organele de inspecție fiscală au colectat TVA în suma de .X.lei.

În urma recalculării TVA lunare, a rezultat un debit suplimentar în suma de .X. lei pentru care, în baza art.119 alin.(1) art.120 alin.(1) și alin.(7) și art.120 alin.(2) lit.c) din O.G. nr.92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare, dobânzi în suma de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat o serie de deficiențe privind TVA deductibilă aferentă **anului 2009** :

**a)** editura a evidențiat suma de .X. lei în deconturile de TVA aferente lunilor ianuarie, februarie, martie, iulie și octombrie 2009 la rubrica *“regularizări taxa dedusă”* mărind astfel TVA deductibilă.

Deoarece, conform adresei administratorului special nr..X./10.09.2013 nu s-au putut da explicații cu privire la motivul regularizărilor, nu s-au putut prezenta documentele în baza cărora a fost stabilit cuantumul acestor regularizări, sau dacă acestea sunt aferente operațiilor taxabile cu drept de deducere, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei, conform prevederilor art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

**b)** din analiza neconcordanțelor prezentate prin adresa nr..X./19.01.2013 a reieșit că în semestrul I și II 2009, editura a efectuat achiziții de la societăți neplatitoare de TVA și radiate (SC .X.SRL CUIX neplatitoare de TVA și radiată din data de 05.02.2007, SC .X.SRL CUI X neplatitoare de TVA ) și a dedus TVA aferent în suma totală de .X. lei, contrar prevederilor art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare și pct.46 alin. 1 din H.G. nr.44/2004

**c)** deoarece editura nu deține documente prin care să justifice necesitatea efectuării cheltuielilor în sumă de .X. lei s-a constatat că nici pentru TVA aferentă în sumă .X. lei, societatea nu are drept de deducere, neputând face dovada că este aferentă operațiilor taxabile, conform prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**d)** potrivit evidențelor contabile, rulajul contului 4426 "TVA deductibilă" este mai mic în lunile martie și octombrie 2009 cu suma de .X. lei față de TVA deductibilă declarată de societate prin Decontul 300 cu încălcarea prevederilor art.82 alin.3 și art.85 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și cele ale Anexei 2 „Instrucțiuni pentru completarea formularului (300) *“Decont de taxa pe valoarea adăugată”* din O.P.A.N.A.F. nr.1746/2008 unde se specifică *„la randurile 18,19,20 se înscrie TVA deductibilă din jurnalul de cumpărări.”*

Deoarece, editura nu a corectat decontul de TVA, potrivit art.84 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și

completările ulterioare și având în vedere adresa administratorului special nr..X./10.09.2013, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de .X.lei.

**e)** din verificarea deconturilor de TVA depuse la organul fiscal teritorial s-a constatat ca societatea a înregistrat în Decontul 300 la rândul 6 respectiv rândul 16 „*bunuri si servicii achizitionate pentru care beneficiarul din Romania este obligat la plata TVA (taxare inversa)*” suma de .X.lei.

Cu adresa nr..X./19.01.2013 Serviciul de schimb international de informatii si preturi de transfer a transmis raportul nr..X./18.01.2013 în care nu apar înregistrari referitoare la achizitii/livrari intracomunitare efectuate nici de editura si nici de catre partenerii din statele membre.

Deoarece, editura nu a fost înregistrată în Registrul operatorilor intracomunitari și nu date explicații cu privire la natura serviciilor pentru a stabili locul prestării precum și dacă aceste servicii sunt aferente operațiilor taxabile, așa cum rezultă și din adresa nr..X./10.09.2013 transmisă de administratorul special, domnul .X., organele de inspecție fiscală au constatat că editura nu are drept de deducere pentru TVA în suma de .X.lei, conform art.150 alin.(1), art.133 alin.(2), art.145(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la TVA colectată s-au constatat următoarele deficiențe :

**a)** potrivit evidențelor contabile, rulajul contului 4427 este mai mare în lunile aprilie, iulie și decembrie 2009 cu suma de .X. lei față de TVA colectată declarată de societate în Decontul "300", cu încălcarea prevederilor art.82 alin.3 și art.85 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările si completările ulterioare și cele ale Anexei 2 „Instrucțiuni pentru completarea formularului (300) *"Decont de taxa pe valoarea adaugata"* din O.P.A.N.A.F. nr.1746/2008 unde se specifică „*la rândurile 7, 8 și 9 se inscrie TVA deductibilă din jurnalul de cumpărări.*”

Deoarece, editura nu a corectat decontul de TVA, potrivit art.84 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificările si completările ulterioare și având în vedere adresa administratorului special nr..X./10.09.2013, organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de .X.lei.

**b)** referitor la livrările în sumă de .X. lei înregistrată la luna octombrie 2009 la operațiuni scutite, Compartimentul de Schimb International de Informații și Prețuri de Transfer a comunicat prin adresa nr..X./19.01.2013 si raportul nr..X./18.01.2013, faptul că nu apar înregistrări referitoare la achizitii/livrari intracomunitare efectuate nici de catre societatea verificata si nici de catre partenerii din statele membre.

Avand in vedere prevederile art.143 alin.(2) și art.144 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.13 din H.G. 44/2004, precum și art.10 din O.M.F.P. nr.2222/2006 privind aprobarile Instructiunilor de aplicare a scutirii de TVA pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin 1 si 2 si art. 144 din Legea nr.571/2003 si faptul ca editura nu a putut pune la dispozitie documentele justificative (validarea codului de TVA al cumpărătorului, documentele de transport din care să rezulte punctul de plecare și cel de sosire, condiții pentru justificarea scutirii conform O.M.F.P. nr.2222/2006), pentru livrările în sumă de .X.lei, organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de X lei.

În urma recalculării TVA lunare, a rezultat un debit suplimentar in suma de .X. lei pentru care, în baza art.119 alin.(1) art.120 alin.(1), alin.(7) și art.120 alin.(2) lit.c) din O.G. nr.92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare, dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X.lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat o serie de deficiențe privind TVA deductibilă aferentă **anului 2010** :

**a)** editura a evidențiat suma de .X. lei în decontul de TVA aferent lunii ianuarie 2010 la rubrica *“regularizări taxa dedusă”* măbind astfel TVA deductibilă.

Deoarece, conform adresei administratorului special nr..X./10.09.2013 nu s-au putut da explicații cu privire la motivul regularizarilor, nu s-au putut prezenta documentele in baza carora a fost stabilit cuantumul acestor regularizări, sau dacă acestea sunt aferente operatiunilor taxabile cu drept de deducere, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de X, conform prevederilor art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

**b)** deoarece editura nu deține documente prin care să justifice necesitatea efectuării cheltuielilor în sumă de .X. lei s-a constatat că nici pentru TVA aferentă în sumă .X.lei, societatea nu are drept de deducere, neputand face dovada că este aferentă operațiunilor taxabile, conform prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**c)** din verificarea deconturilor de TVA depuse la organul fiscal teritorial s-a constatat ca societatea a inregistrat în Decontul 300 la rândul 7, respectiv rândul 9, achiziții intracomunitare de servicii pentru care cumpărătorul este obligat la plata TVA ci taxare inversă în sumă de .X.lei.

Cu adresa nr..X./19.01.2013 Compartimentul de Shimb International de Informatii si Preturi de Transfer a transmis raportul nr..X./18.01.2013 în care



nu apar inregistrari referitoare la achizitii/livrari intracomunitare efectuate nici de editura si nici de catre partenerii din statele membre.

Deoarece, editura nu a fost inregistrată în Registrul operatorilor intracomunitari și nu date explicații cu privire la natura serviciilor pentru a stabili locul prestării precum și dacă aceste servicii sunt aferente operațiilor taxabile, așa cum rezultă și din adresa nr..X./10.09.2013 transmisă de administratorul special, domnul .X., organele de inspecție fiscală au constatat că editura nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de .X.lei, conform art.150 alin.(1), art.133 alin.(2), art.145(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la TVA colectată s-a constatat că potrivit evidențelor contabile, rulajul contului 4427 este mai mare în lunile martie și decembrie 2010 cu suma de .X. lei față de TVA colectată declarată de societate în Decontul "300", cu încălcarea prevederilor art.82 alin.3 și art.85 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și cele ale Anexei 2 „Instrucțiuni pentru completarea formularului (300) *"Decont de taxa pe valoarea adăugată"* din O.P.A.N.A.F. nr.1746/2008 unde se specifică *"la rândurile 7, 8 și 9 se înscrie TVA deductibilă din jurnalul de cumpărări."*

Deoarece, editura nu a corectat decontul de TVA, potrivit art.84 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare și având în vedere adresa administratorului special nr..X./10.09.2013, organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de .X.lei.

În concluzie, în urma recalculării TVA lunare, a rezultat un debit suplimentar în suma de .X. lei pentru care, în baza art.119 alin.(1) art.120 alin.(1) și alin.(7) și art.120 alin.(2) lit.c) din O.G. nr.92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare, dobânzi în suma de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X.lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat o serie de deficiențe privind TVA deductibilă aferentă **anului 2011** :

**a)** din analiza neconcordanțelor prezentate prin adresa nr..X./19.01.2013 a reieșit că în semestrul I 2010, editura a efectuat achiziții de la societăți neplatitoare de TVA (Asociația .X. CUI .X.) și a dedus TVA aferent în suma totală de .X.lei, contrar prevederilor art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare și pct.46 alin. 1 din H.G. nr.44/2004.

**b)** deoarece editura nu detine documente prin care să justifice necesitatea efectuării cheltuielilor în sumă de .X. lei s-a constatat că nici pentru TVA aferentă în sumă .X.lei, societatea nu are drept de deducere,

neputând face dovada ca este aferentă operațiilor taxabile, conform prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

c) potrivit evidențelor contabile, rulajul contului 4426 "TVA deductibilă" este mai mic în lunile martie, august, septembrie și decembrie 2011 cu suma de .X. lei față de TVA deductibilă declarată de societate prin Decontul 300 cu încălcarea prevederilor art.82 alin.3 și art.85 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și cele ale Anexei 2 „Instrucțiuni pentru completarea formularului (300) *"Decont de taxa pe valoarea adăugată"* din O.P.A.N.A.F. nr.1746/2008 unde se specifică *„la rândurile 21,22.23 se înscrie TVA deductibilă din jurnalul de cumpărări."*

Deoarece, editura nu a corectat decontul de TVA, potrivit art.84 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare și având în vedere adresa administratorului special nr..X./10.09.2013, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de .X.lei.

d) din verificarea deconturilor de TVA depuse la organul fiscal teritorial s-a constatat ca societatea a înregistrat în Decontul 300 la rândul 7, respectiv rândul 19, achiziții intracomunitare de servicii pentru care cumpărătorul este obligat la plata TVA cu taxare inversă în sumă de .X.lei.

Cu adresa nr..X./19.01.2013 Compartimentul de Schimb International de Informatii si Preturi de Transfer a transmis raportul nr..X./18.01.2013 în care nu apar înregistrări referitoare la achiziții/livrări intracomunitare efectuate nici de editura și nici de către partenerii din statele membre.

Deoarece, editura nu a fost înregistrată în Registrul operatorilor intracomunitari și nu date explicații cu privire la natura serviciilor pentru a stabili locul prestării precum și dacă aceste servicii sunt aferente operațiilor taxabile, așa cum rezultă și din adresa nr..X./10.09.2013 transmisă de administratorul special, domnul .X., organele de inspecție fiscală au constatat că editura nu are drept de deducere pentru TVA în suma de .X.lei, conform art.150 alin.(1), art.133 alin.(2), art.145(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la TVA colectată s-a constatat că editura a înregistrat în deconturile lunilor aprilie, mai, iulie, august și octombrie 2011 la rândul 3 *„livrări de bunuri sau prestări de servicii pentru care locul livrării/locul prestării este în afara României precum și livrări intracomunitare de bunuri scutite conform art. 143, alin2, litb) și c) din Codul fiscal"* suma de .X.lei, despre care Compartimentul de Schimb International de Informatii și Preturi de Transfer a comunicat prin adresa nr..X./19.01.2013 și raportul nr..X./18.01.2013, faptul că nu apar înregistrări referitoare la achiziții/livrări intracomunitare efectuate

nici de către societatea verificată și nici de către partenerii din statele membre.

Având în vedere prevederile art.143 alin.(2) și art.144 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.13 din H.G. 44/2004, precum și art.10 din O.M.F.P. nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de TVA pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin 1 și 2 și art. 144 din Legea nr.571/2003 și faptul că editura nu a putut pune la dispoziție documentele justificative (validarea codului de TVA al cumpărătorului, documentele de transport din care să rezulte punctul de plecare și cel de sosire, condiții pentru justificarea scutirii conform O.M.F.P. nr.2222/2006), pentru livrările în suma de .X.lei, organele de inspecție fiscală au colectat TVA în suma de .X.lei.

În urma recalculării TVA lunare, a rezultat un debit suplimentar în suma de .X. lei pentru care, în baza art.119 alin.(1) art.120 alin.(1) și alin.(7) și art.120 alin.(2) lit.c) din O.G. nr.92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare, dobanzi în suma de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X.lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat o serie de deficiențe privind TVA deductibilă aferentă perioadei **perioadei 01.01. - 31.10.2012** :

**a)** potrivit evidențelor contabile, rulajul contului 4426 "TVA deductibilă" este mai mic în lunile martie, august, septembrie 2012 cu suma de .X.fățã de TVA deductibilă declarată de societate prin Decontul 300 cu încălcarea prevederilor art.82 alin.3 și art.85 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și cele ale Anexei 2 „Instrucțiuni pentru completarea formularului (300) *"Decont de taxa pe valoarea adăugată"* din O.P.A.N.A.F. nr.1746/2008 unde se specifică *„la randurile 21,22.23 se înscrie TVA deductibilă din jurnalul de cumpărări."*

Deoarece, editura nu a corectat decontul de TVA, potrivit art.84 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare și având în vedere adresa administratorului special nr..X./10.09.2013, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de .X.lei.

**b)** deoarece editura nu detine documente prin care să justifice necesitatea efectuării cheltuielilor în sumă de .X. lei s-a constatat că nici pentru TVA aferentă în sumă 112.096 lei, societatea nu are drept de deducere, neputând face dovada că este aferentă operațiunilor taxabile, conform prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

În urma recalculării TVA lunare, a rezultat un debit suplimentar în suma de .X. lei pentru care, în baza art.119 alin.(1) art.120 alin.(1) și alin.(7) și art.120 alin.(2) lit.c) din O.G. nr.92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare, dobânzi în suma de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În concluzie, urmare deficiențelor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina editurii taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei.

Pentru diferența suplimentară de TVA au fost calculate accesorii, în baza art.119 alin.(1) art.120 alin.(1) și alin.(7) și art.120 alin.(2) lit.c) din O.G. nr.92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare, dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în suma de .X. lei, până la data de 26.11.2012.

### **Impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale**

Referitor la impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor s-a constatat pe baza datelor din statele de plată în comparație cu cele înscrise în declarații, precum și cu cele din evidența financiar-contabilă, că în perioada supusă inspecției, societatea a utilizat personal angajat încadrat cu contract individual de muncă, colaboratori, nerezidenți, corespondenți, drepturi de autor, după cum urmează : 288 în anul 2008, 292 în anul 2009, 259 în anul 2010, 227 în anul 2011 și respectiv 4 în anul 2012.

De asemenea, s-a constatat că în perioada ianuarie 2008 - iunie 2010 societatea a acordat pe lângă salariul convenit în baza contractului individual de muncă și alte remunerații pentru aceiași angajați, considerate ca fiind "*drepturi autor*" impozitând aceste venituri cu cota de 10% .

Din verificarea contractelor individuale de muncă a contractelor de drept de autor și a fișei postului pentru persoanele angajate, s-a constatat că atribuțiile din fișa postului coincid cu obligațiile din contractul drept de autor (corector, fotoreporter, redactor), dar nu există documente prin care editura să justifice lucrările executate în baza contractului de drepturi de autor, astfel încât nu se poate demonstra care sunt operele efectuate în baza contractului și care sunt efectuate în baza contractului individual de muncă.

De asemenea, s-a constatat că societatea nu poate demonstra că persoana care cesionează "*drept de autor*" nu a utilizat mijloacele de muncă, spațiile cu înzestrare corespunzătoare ale angajatorului, astfel cum prevede art.55 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.67 din H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Deoarece, societatea nu deține documente prin care să demonstreze ca prestarile rezultate din contractul privind drepturile de autor nu intră în

sfera sarcinilor de serviciu, iar prin adresa nr..X./10.09.2013 transmisă de administratorul special al contestatarei se precizează că nu pot fi date explicații cu privire la operațiunile efectuate, organele de inspectie fiscala au reîncadrat forma tranzacției, în baza prevederilor art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare și au recalculat veniturile de natură salarială și impozitul pe salarii, în temeiul prevederilor art.46 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.24 alin.3 din H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel a rezultat un debit suplimentar in suma de .X. lei pentru anul 2008 - .X.lei, pentru anul 2009 - .X. lei și perioada ianuarie-iulie 2010 - .X.lei) pentru care au fost calculate accesorii, în baza art.119 alin.(1) art.120 alin.(1) si alin.(7) si art. 120 alin.(2) lit.c) din O.G. nr.92/2003 republicata, cu modificarile si completările ulterioare, dobânzi în suma de .X. lei și penalități de întârziere in suma de .X.lei, până la data de 26.11.2012.

Referitor la Contributia de asigurari sociale datorata de angajator, pentru diferentele de venit aferente drepturilor de autor obtinute de salariati, asa cum s-a prezentat la capitolul "Impozitul pe venituri din salarii si asimilate salariilor", organele de inspectie fiscala au calculat contributia la asigurari sociale corespunzatoare datorata de angajator in suma de .X. lei pentru perioada 01.01.2008-31.07.2010, conform art.5, alin.1 si art.24 alin.1 din Legea nr.19/2000 modificată și completată privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurari sociale.

Pentru diferenta suplimentara in suma de .X. lei au fost calculate accesorii, in baza art. 119 alin.(1) art.120 alin.(1) si (7) si art.120 alin.(2) lit.c) din O.G. nr.92/2003 republicata, cu modificarile si completările ulterioare, dobanzi in suma de .X. lei si penalitati de intarziere in suma de .X. lei pana la data de 26.11.2012.

Referitor la Contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati, pentru diferentele de venit aferente drepturilor de autor obtinute de salariati, asa cum s-a prezentat la capitolul "Impozitul pe venituri din salarii si asimilate salariilor", organele de inspectie fiscala au calculat contributia la asigurari sociale corespunzatoare datorate de asigurati pentru perioada 01.01.2008-31.07.2010 in suma de .X.lei, in conformitate cu prevederile art.5 alin.1 și art.23 alin.1 lit.a) din Legea nr.19/2000 modificata si completata privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurari sociale.

Pentru diferenta suplimentara in suma de .X. lei au fost calculate accesorii, in baza art.119 alin.(1) art.120 alin.(1) si (7) si art. 120 alin.(2) lit.c) din O.G. nr.92/2003 republicata, cu modificarile si completările ulterioare, dobanzi in suma de .X. lei si penalitati de intarziere in suma de .X.lei, pana la data de 26.11.2012.

Referitor la Contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator, pentru diferentele de venit aferente drepturilor de autor obtinute de salariatii, asa cum s-a prezentat la capitolul "Impozitul pe venituri din salarii si asimilate salariilor", organele de inspectie fiscala au calculat contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator pentru perioada 01.01.2008-31.10.2012 in suma de .X. lei, conform prevederilor art.101 alin.1 si alin.2 din Legea nr.342/2002 cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru diferenta suplimentara in suma de .X. lei au fost calculate accesoriile, in baza art.119 alin.(1) art.120 alin.(1) si (7) si art. 120 alin.(2) lit.c) din O.G. nr.92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, dobanzi in suma de .X. lei si penalitati de intarziere in suma de .X. lei, pana la data de 26.11.2012.

Referitor la contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator, pentru diferentele de venit aferente drepturilor de autor obtinute de salariatii, asa cum s-a prezentat la capitolul "Impozitul pe venituri din salarii si asimilate salariilor", organele de inspectie fiscala au calculat contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator pentru perioada 01.01.2008-31.10.2012 in suma de .X. lei, conform prevederilor art.26 din Legea nr.76/2002.

Pentru diferenta suplimentara in suma de .X. lei au fost calculate accesoriile, in baza art.119 alin.(1) art.120 alin.(1) si (7) si art. 120 alin.(2) lit.c) din O.G. nr.92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, dobanzi in suma de .X. lei si penalitati de intarziere in suma de .X. lei, pana la data de 26.11.2012.

Referitor la contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asiguratii pentru diferentele de venit aferente drepturilor de autor obtinute de salariatii, asa cum s-a prezentat la capitolul "Impozitul pe venituri din salarii si asimilate salariilor", organele de inspectie fiscala au calculat contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asiguratii pentru perioada 01.01.2008-31.10.2012 in suma de .X. lei, in conformitate cu prevederile art.27 alin.1 din Legea nr 76/2002 privind sistemul asigurarilor pentru somaj si stimularea ocuparii fortei de munca modificata si completata.

Pentru diferenta suplimentara in suma de .X. lei au fost calculate accesoriile, in baza art.119 alin.(1) art.120 alin.(1) si (7) si art. 120 alin.(2) lit.c) din O.G. nr.92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, dobanzi in suma de .X. lei si penalitati de intarziere in suma de .X. lei, pana la data de 26.11.2012.

Referitor la contributia angajatorului pentru fondul de garantare pentru plata creantelor salariale, pentru diferentele de venit aferente drepturilor de autor obtinute de salariati, asa cum s-a prezentat la capitolul "Impozitul pe venituri din salarii si asimilate salariilor", organele de inspectie fiscala au calculat contributia angajatorului pentru fondul de garantare pentru plata creantelor salariale pentru perioada 01.01.2008-31.10.2012 in suma de .X. lei, in conformitate cu prevederile art.7 alin. (1) din Legea nr.200/2006 cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru diferenta suplimentară în sumă de .X. lei au fost calculate accesorii, in baza art.119 alin.(1) art.120 alin.(1) si (7) si art. 120 alin.(2) lit.c) din O.G. nr.92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, dobanzi in suma de .X. lei si penalitati de intarziere in suma de .X. lei, pana la data de 26.11.2012.

Referitor la contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator pentru diferentele de venit aferente drepturilor de autor obtinute de salariati, asa cum s-a prezentat la capitolul "Impozitul pe venituri din salarii si asimilate salariilor", organele de inspectie fiscala au calculat contributia angajatorului pentru asigurari de sanatate datorata de angajator pentru perioada 01.01.2008-31.10.2012 in suma de .X. lei, art.258 alin.1 si 2 din Legea nr 95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru diferenta suplimentara in suma de .X. lei au fost calculate accesorii, in baza art.119 alin.(1) art.120 alin.(1) si (7) si art. 120 alin.(2) lit.c) din O.G. nr.92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, dobanzi in suma de .X. lei si penalitati de intarziere in suma de .X. lei, pana la data de 26.11.2012.

Referitor la contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati, pentru diferentele de venit aferente drepturilor de autor obtinute de salariati, asa cum s-a prezentat la capitolul "Impozitul pe venituri din salarii si asimilate salariilor", organele de inspectie fiscala au calculat contributia asigurari de sanatate retinuta de la asigurati, pentru perioada 01.01.2008-31.10.2012 in suma de .X. lei, conform prevederilor art.257 alin.1 si alin 2 lit.a din Legea nr.95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru diferenta suplimentară în sumă de .X. lei au fost calculate accesorii, in baza art.119 alin.(1) art.120 alin.(1) si (7) si art. 120 alin.(2) lit.c) din O.G. nr.92/2003 republicata, cu modificările și completările ulterioare, dobanzi in suma de .X. lei si penalitati de intarziere in suma de .X. lei, pana la data de 26.11.2012.

De asemenea, organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.A.M.C. au emis Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr.F-MC .X./19.11.2013 pentru : impozit pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente, impozit pe venituri din dividende distribuite persoanelor juridice, CAS individuală datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială, CAS individuală șomaj datorată de persoane care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială, CASS calculată pentru concedii medicale care se deduce din CAS datorat de angajator, contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, CAS individuală datorată de persoane care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală, CAS individuală datorată de persoane care realizează venituri din activități desfășurate în baza convențiilor civile și contractelor de agent încheiate potrivit Codului Civil, CASS datorată de persoane care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală, impozit pe venituri din dividende distribuite persoanelor fizice, impozit pe venituri din drepturi de proprietate intelectuală, impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane fizice, impozit pe venituri din activități desfășurate în baza convențiilor civile și contractelor de agent încheiate potrivit Codului Civil, impozit pe venituri din jocuri de noroc, impozit pe venituri din alte surse, taxa asupra activităților dăunătoare societății, vărsaminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate, contribuția pentru finanțarea unor cheltuieli de sănătate din activități publicitare la produse de tutun și băuturi alcoolice.

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 :

### **ASPECTE PROCEDURALE**

În ceea ce privește susținerea contestatarii potrivit căreia dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale cu titlu de impozit pe profit pe anul fiscal 2007 ar fi prescris, organul de soluționare a contestației reține că inspecția fiscală a început în baza avizului de inspecție fiscală nr..X./16.01.2013, cum se precizează de altfel și prin contestație *“la data 16.01.2013 a fost emis avizul de inspecție fiscală nr.F-MC 1 comunicat lichidatorului societății la data de 24.01.2013, în baza căruia a fost efectuat controlul fiscal finalizat prin emiterea deciziei de impunere”*.



Potrivit art.98 alin.1 și 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”.*

*Art. 91 alin. 1 si 2*

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, termenul de prescripție, începând să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, potrivit art.23 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică :

*“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”.*

În concluzie, se reține că în interpretarea și aplicarea unitară a prevederilor art.91 alin.(2) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, în **cazul impozitului pe profit, începe sa curgă de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 “Declarație privind impozitul pe profit”.**

Din coroborarea dispozițiilor legale suscitade, reiese că în cazul impozitului pe profit, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, începe să curgă de la data de întâi ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 *“Declarație privind impozitul pe profit”.*

Având în vedere prevederile pct.1 din Instrucțiunile pentru completarea formularelor 101 *“Declarație privind impozitul pe profit”*, 120 *“Decont privind accizele”* și 130 *“Decont privind impozitul la țigăiul și la gazele naturale din producția internă”*, aprobate prin O.M.F.P nr.35/2005, modificat prin O.M.F.P. nr.79/2007 privind modificarea O.M.F.P. nr.35/2005 pentru aprobarea modelului și conținutului formularelor 101 *“Declarație privind impozitul pe*

profit", 120 "Decont privind accizele" și 130 "Decont privind impozitul la țigăile și la gazele naturale din producția internă", Declarația privind impozitul pe profit se completează și se depune anual de către plătitorii de impozit pe profit, până la data de 15 aprilie inclusiv a anului următor, astfel încât pentru anul 2007, termenul limită de depunere a declarației privind impozitul pe profit, este data de 15 aprilie 2008.

Având în vedere prevederile art.91 alin.1 și alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili impozit pe profit, începe să curgă de la data de 01.01.2009, respectiv anul următor celui în care s-a născut creanța fiscală, prin depunerea în anul 2008 a declarației privind impozitul pe profit, întocmită pentru anul 2007, dată de la care se naște și obligația de plată a contribuabilului, astfel încât în data de 16.01.2013, organele de inspecție fiscală erau îndreptățite să procedeze la verificarea modului de constituire, înregistrare și virare a obligației bugetare reprezentând impozit pe profit.

Prin urmare, excepția invocată de contestatară privind prescrierea dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale la sursa impozit pe profit este neîntemeiată.

Față de susținerea contestatarii potrivit căreia deși a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, documentele solicitate, acestea au refuzat să le analizeze dovedind abuz și rea credință, se reține că respectivele documente au fost solicitate în repetate rânduri prin :

- adresele nr.X și X din 24.01.2013 (anexa nr.1),
- adresa nr..X./25.01.2013 de revenire la adresele de mai sus (anexa nr.X),
- adresa nr.X/08.02.2013 (anexa nr.3) de revenire la adresele nr.X/24.01.2013 și nr.X/25.01.2013.

Cu adresa nr.X/18.02.2013 X S.P.R.L. a comunicat spațiul de desfășurare al controlului și a precizat că documentele solicitate sunt în acest spațiu. La locul indicat, respectiv S.C.A. .X. , organele de inspecție fiscală au constatat că documentele solicitate nu există în totalitate și s-a revenit cu adresa nr..X./18.03.2013 la care prin adresa nr..X./25.03.2013 la sediul D.G.A.M.C. prin care se menționează că pentru restul documentelor solicitate se vor face demersuri *"în timp rezonabil"*.

Se reține că la solicitările exprimate prin adresa nr..X./17.05.2013 cu termen 29.05.2013 și adresa nr..X./21.06.2013 cu termen 03.07.2013, X S.P.R.L., în calitate de lichidator judiciar a răspuns prin adresa nr.X/08.07.2013 apreciind că A.N.A.F. prin D.G.A.M.C. *"...își exercită drepturile conferite de lege în mod abuziv derulând o procedură de inspecție fiscală în paralel cu o procedură de faliment asupra aceleiași persoane*

*juridice dizolvate prin hotărâre judecatorească....Nu în ultimul rând semnalăm și latura inutilă a acestei inspecții...”*

Referitor la susținerea că deși au existat documente justificative, acestea nu au fost luate în considerare de organele de inspecție fiscală din rea voință, se reține că prin procesul verbal de predare-primire nr.X/28.01.2013, anexa nr.10 la Raportul de inspecție fiscală, lichidatorul judiciar .X.S.P.R.L. a predat reprezentantului organelor fiscale din cadrul D.G.A.M.C. numai registrul jurnal al editurii, completat de la pagina 1 la pagina 52, iar în ce privește celelalte documente solicitate de organele de inspecție fiscală, respectiv situații financiare anuale, balanțe de verificare lunare, jurnale de cumpărări și vânzări, facturi de achiziție, deconturi deTVA, declarații de impozit pe profit, registrul fiscal, state de salarii, declarații privind impozitul pe venituri din salarii și contribuții aferente, a menționat că acestea au fost ridicate de lichidator și că se află la sediul debitoarei la adresa din .X., X nr.X CorpX etaj X, camera X, sector .X. .

Totodată, prin procesul verbal de predare-primire nr..X./28.01.2013 a comunicat organelor de inspecție fiscală :...”*Vă punem în vedere faptul ca documentele solicitate de dvs. nu au putut fi separate de restul arhivei societatii debitoare .X.S.R.L.- în faliment, astfel încât la momentul la care vi se preda cheia camerei în care se afla arhiva vă asumați răspunderea juridica a custodiei intregii arhive a debitoarei. De asemenea, vă punem în vedere ca în aceeași cameră se află și arhiva debitoarei SC Saptamana Financiara SRL - în faliment, pentru care de asemenea vă asumați răspunderea juridică a custodiei arhivei.”*

Urmare adreselor repetate, administratorul special .X. a transmis cu adresa nr..X./16.09.2013, CD-ul cu anumite documente referitoare la speță, ceea ce probează că editura a manifestat dezinteres la stabilirea stării de fapt fiscale, tergiversând și nepunând la dispoziția organelor de inspecție fiscală, decât sporadic și cu mari întârzieri documentele solicitate, unele fiind incomplete.

De altfel, O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare nu prevede ca organele de inspectie fiscală pot prelua in custodie documentele contribuabilului verificat, ci prevad obligatia contribuabilului, sau a persoanei imputernicite de a pune la dispozitia organelor de inspecție fiscală, la sediul sau la domiciliul petentei a documentelor solicitate, în vederea verificării și stabilirii situației fiscale.

Astfel, concluzia petentei potrivit căreia „... *în realitate nu a fost realizat un control fiscal temeinic și legal echipa de control mulțumindu-se să tragă concluzii fara a analiza documentele ce i-au fost puse la dispoziție și fără a fi interesată în stabilirea situației fiscale reale a .X.S.R.L.”*, nu poate fi reținută în favoarea contestatarei, deoarece se reține că organele de inspecție

fiscală, prin numeroasele adrese înaintate editurii a demonstrat demersurile repetate de a intra în posesia documentelor pentru stabilirea stării de fapt fiscale.

Suținerea editurii referitoare la nelegalitatea realizării inspecției fiscale, nu poate fi reținută în favoarea editurii, deoarece avizul a fost comunicat lichidatorului judiciar .X.S.P.R.L. în data de 24.01.2013, iar înscrierea în Registrul unic de control s-a efectuat în data de 28.01.2013.

La art.102 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede :

*„(1) Avizul de inspectie fiscala se comunica contribuabilului, inainte de inceperea inspectiei fiscale, astfel :*

*a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;*

**3) Avizul de inspectie fiscală se comunica la inceperea inspectiei fiscale în urmatoarele situații:**

*a) in cazul efectuării unei inspectii fiscale la un contribuabil aflat in procedura de insolventa,*

**6) Data inceperii inspectiei fiscale este data menționată în Registrul unic de control.”**

Referitor la susținerea privind depășirea duratei desfașurării inspecției fiscale, se reține că aceasta se datorează motivelor mai sus explicitate și anume procedura anevoioasă de a intra în posesia documentelor solicitate, care au fost puse la dispoziție sporadic și incomplet începând cu luna ianuarie 2013 când a fost prezentat Registrul unic de control, până la 16.09.2013, când au fost prezentate documentele în format electronic la sediul D.G.A.M.C. cu adresa nr..X..

Referitor la susținerea contestatarii că pentru efectuarea verificării trebuia să solicite controale încrucisate, expertize etc, pe motiv că editura nu deținea salariați, se reține că potrivit art.10 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală :

*“(1) Contribuabilul este obligat sa coopereze cu organele fiscale in vederea determinarii starii de fapt fiscale [...]*

*(2) Contribuabilul este obligat sa intreprinda masurile in vederea procurarii mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților juridice și efective care îi stau la dispoziție”,*

iar potrivit art.55 (1) din același act normativ, apelarea la expertiză este un drept al organului fiscal și nu o obligație în desfășurarea inspecției fiscale.

Totodată, efectuarea de controale încrucisate la partenerii contribuabilului este o procedură de control utilizată pentru verificarea operațiunilor impozabile ale contribuabilului în corelație cu cele deținute de alte persoane care se aplică după verificarea tranzacțiilor la contribuabilul supus inspecției fiscale și când există suspiciuni cu privire la tranzacțiile

comerciale, neavând însă caracter obligatoriu, legiuitorul lăsând la aprecierea organelor de inspecție fiscală, utilizarea acestor metode de control.

În ceea ce privește susținerea contestatarei potrivit căreia organele de inspecție fiscală nu au comunicat lichidatorului societății data, locul și ora discuției finale, se reține că înștiințarea pentru discuția finală împreună cu proiectul raportului de inspecție fiscală au fost transmise personal de organele de inspecție fiscală în data de 08.11.2013 la S.C.A. .X. (domiciliu ales și indicat de lichidatorul judiciar pentru efectuarea controlului și înștiințarea pentru discuția finală) în prezența și cu știința doamnei .X. , în calitate de împuternicit al administratorului special .X., fixând de comun acord cu aceasta data de 11.11.2013, ora și locul de întâlnire (sediul D.G.A.M.C. ora 12).

Totuși, la data, ora și locul stabilit de comun acord, nu s-a dat curs invitației, iar la ora 14<sup>13</sup> s-a primit prin **fax** solicitarea de amânare a discuției finale pentru formularea punctului de vedere din partea .X. administrator special al editurii, care deși menționează că nu este reprezentantul legal al editurii, solicită amânarea discuției până la data de 20.11.2013, pentru a prezenta un punct de vedere „*asupra chestiunilor cuprinse în draft-ul raportului de inspecție fiscală*”.

Urmare solicitării exprimate prin FAX, echipa de control a comunicat prin adresele nr..X. și nr..X./13.11.2013 lichidatorului judiciar și administratorului special, că potrivit prevederilor art.107 alin.4 din O.G nr.92/2003, contribuabilul are dreptul să prezinte în scris punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției, respectiv de la data stabilită pentru discuția finală.

De asemenea, susținerea petentei că pe parcursul derulării controlului, nu a fost informată asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală nu se confirmă, întrucât pe tot parcursul inspecției fiscale, societatea nu a desemnat un reprezentant, iar lichidatorul judiciar .X.S.P.R.L., așa cum rezultă și din adresa nr.X/03.06.2013 înregistrată la D.G.A.M.C. sub nr..X./08.07.2013 a susținut că inspecția reprezintă un abuz, deoarece deja se află în procedura de faliment simplificat.

În concluzie, argumentele editurii referitoare la încălcarea de către organele de inspecție fiscală a principiilor fiscale, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, drept pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

**1. Referitor la suma de .X. lei reprezentând :**

- .X. lei - impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,

- .X. lei - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,
  
- .X. lei - contribuția pentru asigurări sociale reținută de la asigurați,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,
  
- .X. lei - CAS angajator pentru persoane în concediu medical pentru incapacitate de muncă, accident muncă, boli profesionale,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,
  
- .X. lei - contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,
  
- .X. lei - contribuția de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,
  
- .X. lei - fond garantare pentru plata creanțelor salariale datorat de angajator,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,
  
- .X. lei - contribuția pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,
  
- .X. lei - contribuția pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,

**Agencia Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă sumele acordate de societate salariaților cu titlu de drepturi de autor se încadrează în categoria venituri din drepturi de autor sau reprezintă venituri din salarii pe care avea obligația să le cumuleze în vederea impunerii cu veniturile lunare din salarii realizate de salariații respectivi.**

**În fapt**, în perioada ianuarie 2008 - iunie 2010 .X.S.R.L. - în faliment a acordat pe lângă salariul convenit în baza contractului individual de muncă și alte remunerații pentru aceeași angajați, considerate ca fiind *“drepturi de autor”*, impozitând aceste venituri cu cota de 10% .

Deoarece societatea nu a prezentat documente prin care să demonstreze că prestările rezultate din contractele de drepturi de autor nu intră în sfera sarcinilor de serviciu, organele de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.11, art.46 alin.3 și art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.24 alin.3 și pct.67 din H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, au cumulat veniturile din drepturi de autor cu veniturile lunare din salarii realizate de angajații respectivi și au calculat în sarcina acesteia diferența de impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în suma de .X. lei și accesorii aferente.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au calculat aferent acestei remunerații plătite salariaților în perioada verificată, contribuțiile sociale obligatorii care trebuiau reținute de la angajați, cât și cele datorate de angajator.

**În drept**, cu privire la reîncadrarea operațiunilor din punct de vedere fiscal, sunt aplicabile prevederile art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune/tranzacție nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil, astfel că organele fiscale, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, în baza informațiilor și documentelor prezentate de contribuabil sau furnizate de terte persoane la solicitarea acestora, prin identificarea circumstanțelor edificatoare fiecărui caz.

În ceea ce privește contractele de cesiune de drepturi de autor sunt aplicabile prevederile Legii nr.8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe, valabile în perioada 2008-iunie 2010, potrivit cărora :

*ART. 1 (1) Dreptul de autor asupra unei opere literare, artistice sau științifice, precum și asupra altor opere de creație intelectuală este*

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

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

*ART. 7 Constituie obiect al dreptului de autor operele originale de creație intelectuală în domeniul literar, artistic sau științific, oricare ar fi modalitatea de creație, modul sau forma de exprimare și independent de valoarea și destinația lor, cum sunt:*

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

Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, în sensul art.41 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și competențele ulterioare, sunt următoarele:

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

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

iar potrivit art.46 alin.4 din același act normativ

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

La pct.24 teza 3 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

***„ În situația existenței unei activități dependente ca urmare a unei relații de angajare, remunerația prestărilor rezultate din cesiunile de drepturi de proprietate intelectuală care intră în sfera sarcinilor de serviciu reprezintă venituri de natură salarială, conform prevederilor menționate în mod expres în contractul dintre angajat și angajator, și se supun impozitării potrivit prevederilor cap. III "Venituri din salarii" al titlului III din Codul fiscal"***.

De asemenea, la art.55 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se prevede :

***"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”,*  
coroborate cu cele ale pct.67 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează :

*“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 (...).”*

Potrivit acestor prevederi legale, sumele plătite de editură salariaților ca reprezentând drepturi de autor și drepturi conexe dreptului de autor sunt venituri de natură salarială și se supun impozitării potrivit prevederilor cap.III *"Venituri din salarii"* al titlului III din Codul fiscal.

În acest sens, se reține din constatările organelor de inspecție fiscală, faptul că în perioada supusă inspecției fiscale, editura a utilizat personal angajat încadrat cu contract individual de muncă, colaboratori, nerezidenți, corespondenți, drepturi de autor și în perioada ianuarie 2008 - iunie 2010, editura a acordat pe lângă salariul convenit în baza contractului individual de muncă și alte remunerații pentru aceiași angajați, considerate ca fiind *"drepturi de autor "* impozitând aceste venituri cu cota de 10%.

Din situația persoanelor care obțin venituri, atât din drepturi de autor, cât și din contracte individuale de muncă, întocmită de organele de inspecție fiscală pe baza statelor de plată puse la dispoziție de editură privind veniturile obținute în baza acestor contracte, respectiv anexa nr.14 la Raportul de inspecție fiscală, aflată în copie la dosarul cauzei, se pot identifica cu claritate persoanele care au obținut în aceeași perioadă, atât venituri din contractul individual de muncă, cât și din cesiunea drepturilor de autor pentru același fel de activitate.

În urma verificării contractelor individuale de muncă, a contractelor drept de autor și a fișei postului, pentru persoanele angajate prezentate în anexa nr.14 la Raportul de inspecție fiscală, acte solicitate în timpul inspecției fiscale, dar incomplet prezentate pe CD de către administratorul special .X. cu adresa nr..X./16.09.2013, a reieșit că funcțiile pe care erau angajate persoanele menționate, conform contractului individual de muncă, corespund

cu obiectul contractului de drept de autor (corector, fotoreporter, redactor etc).

Având în vedere că, atribuțiile din fișa postului coincid cu obligațiile din contractul drept de autor și faptul că nu există documente prin care să se justifice lucrările executate în baza contractului de drept de autor, rezultă că .X.S.R.L. - în faliment nu a demonstrat în timpul inspecției fiscale și nici pe parcursul căii administrative de atac, care sunt operele efectuate în baza contractului de drept de autor și care sunt efectuate în baza contractului individual de muncă.

Totodată contestatara nu a oferit informații prin care să demonstreze că persoana care cesionează "*drept de autor*" nu a utilizat mijloacele de munca, spațiile cu înzestrare corespunzătoare ale angajatorului, astfel cum se prevede la art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și la pct.67 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, afirmația contestatarii potrivit căreia "*organele de inspecție fiscală nu dețin nicio dovadă a faptului că operele care nășteau drepturi de autor au fost create în timpul programului de lucru*", nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece contestatara avea obligația să prezinte documente justificative, cum ar fi referate întocmite de angajat și aprobate de șeful ierarhic superior referitor la orele când au fost prestate serviciile, care să probeze că operele care nășteau drepturi de autor nu au fost create în timpul programului de lucru al persoanelor implicate, așa cum se specifică la art.65 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală : „*Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal*”.

De asemenea, față de susținerea contestatoarei referitoare la persoanele X, se reține că respectivele persoane au avut încheiate doar contracte drepturi de autor și veniturile lor nici nu au fost luate în calcul de către organele de inspecție fiscală la stabilirea impozitului pe venituri din salarii și asimilate salariilor, conform anexei nr.14 la Raportul de inspecție fiscală.

Prin contestație, societatea invocă contractul nr.X/5.11.2007 încheiat de contestatară în calitate de beneficiar și angajatul .X. în calitate de prestator, având ca obiect "*asigurarea de către prestatorul de servicii în domeniul presei scrise specifice funcției de publicist comentator*" și respectiv cesionarea de către prestator în favoarea beneficiarului a drepturilor patrimoniale de autor privind materiale de presă pe care prestatorul le va crea la cererea beneficiarului pe durata contractului.

Prin adresa nr..X./16.09.2013 semnată de administratorul special .X., sunt transmise în format electronic (CD) contractul individual de munca

nr.X/01.11.2007 al domnului X, înregistrat la ITM sub nr.X, actele adiționale la contract, cât și fișa postului incompletă, respectiv doar primele pagini din care rezultă doar atribuțiile generale, lipsind atribuțiile speciale și fără contractul „drepturi de autor”.

Se reține că prin contestația nr.X/13.02.2014, nu este invocat niciun temei de drept aplicabil în perioada verificată, diferit de cele în baza cărora organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, contribuțiile aferente, precum și accesoriile aferente.

Mai mult, prin adresa nr..X./10.09.2013 transmisă de administratorul special dl. X s-a precizat că *“Informații cu privire la operațiunile contabile aferente activității desfășurate de debitoarea S.C. .X.S.R.L. în perioada 2007 - 2012, nu vă pot fi oferite de către administratorul special, dat fiind faptul că acestea sunt chestiuni despre care administratorul special nu are cunoștință nefiind persoana implicată în realizarea operațiunilor respective, deoarece în perioada 2007-noiembrie 2012 nu a deținut nicio calitate în cadrul debitoarei”*.

În consecință, deoarece societatea nu a prezentat documente prin care să demonstreze că prestațiile rezultate din contractul de drept de autor nu intră în sfera sarcinilor de serviciu, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au reîncadrat forma tranzacției și au recalculat veniturile de natură salarială și impozitul pe venitul din salarii și contribuțiile sociale corespunzătoare, iar în temeiul prevederilor art.46 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.24 teza 3 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar în conformitate cu art.5 alin.1, art.23 și art.24 alin.1 din Legea nr.19/2000 modificată și completată privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurari sociale, art.101 alin.1 și alin.2 din Legea nr.342/2002 cu modificările și completările ulterioare, art.26 și art.27 alin.1 din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru somaj și stimularea ocupării forței de muncă modificată și completată, art.7 alin. (1) din Legea nr.200/2006 cu modificările și completările ulterioare, art.257 alin.1 și alin 2 lit.a) și art.258, alin.1 și 2 din Legea nr 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății cu modificările și completările ulterioare, art.119 alin.1), art.120 alin.2) și art.120<sup>1</sup> alin.2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că societatea nu contestă modul de calcul al acestor contribuții sub aspectul cotelor, însumării produselor dintre baza de calcul și cotele aplicate și nu prezintă în susținere documente care să infirme

constatările organelor de inspecție fiscală, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma totală de X lei din care :

- .X. lei - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,
- .X. lei - contribuția pentru asigurări sociale reținută de la asigurați,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,
- .X. lei - CAS angajator pentru persoane în concediu medical pentru incapacitate de muncă, accident muncă, boli profesionale,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,
- .X. lei - contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,
- .X. lei - contribuția de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,
- .X. lei - fond garantare pentru plata creanțelor salariale datorat de angajator,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,
- .X. lei - contribuția pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,
- .X. lei - contribuția pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente.

2. Referitor la impozitul pe profit aferent veniturilor înregistrate în contul 419 "*Clienți creditori*" și veniturilor înregistrate în avans

**Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă contestatara datorează impozitul pe profit aferent acestor venituri, în condițiile în care societatea deși susține că acestea sunt aferente unor servicii neprestate ori bunuri nelivrate nu a probat în condițiile legii aceste susțineri.**

**În fapt,** .X.S.R.L. - în faliment a înregistrat în perioada 2007 - 2012, în contul 419 "*Clienți creditori*" și în contul 472 "*Venituri înregistrate în avans*", sume pentru care nu a prezentat documente justificative.

Deoarece în balanta de verificare la sfârșitul fiecarui an din perioada verificată, contul 419 "Clienți creditori" și contul 472 "Venituri înregistrate în avans" prezentau sold, organele de inspecție fiscală au constatat că respectivele sume înregistrate se referă la perioada curentă și trebuiau cuprinse în profitul impozabil al anului respectiv, fapt pentru care au calculat în sarcina contestatarei impozit pe profit aferent acestor venituri, în baza art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, art.19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede :

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

coroborat cu prevederile pct.12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează :

*“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal”.*

În speță sunt incidente și prevederile art.21 alin.4 lit.f) Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, aplicabil în perioada de referință :

*“(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”,*

coroborate cu prevederile pct.44 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal conform cărora :

*“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.”*

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.

Se reține că potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, în balanța de verificare întocmită de societate la sfârșitul fiecărui an din perioada verificată, contul 419 "*Clienți creditori*" și contul 472 "*Venituri înregistrate în avans*" prezentau sold creditor, respectivele sume reprezentând venituri în avans pentru abonamente la ziarul "*Jurnalul Național*" și venituri în avans pentru publicitate, sume care trebuiau înregistrate în profitul impozabil aferent anului respectiv.

Potrivit funcțiunii conturilor, reglementată prin O.M.F. nr.1752/2005, menținute prin O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu ajutorul contului 419 "*Clienți creditori*" se ține evidența avansurilor de la clienții - creditori, iar cu ajutorul contului 472 "*Venituri înregistrate în avans*" se ține evidența veniturilor înregistrate în avans.

Din analiza documentelor prezentate la contestație, respectiv fișe de cont 419 "*Clienți creditori*" și fișe de cont 472 "*Venituri înregistrate în avans*", și facturi ilizibile care se regăsesc în fișierul „*venituri avans 2007-2009*” în format pdf., reiese că acestea nu sunt edificatoare și nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

Referitor la susținerea contestatarei potrivit căreia, cea mai mare parte din sumele înregistrate în contul 472 "*Venituri înregistrate în avans*" în perioada verificată reprezintă venituri în avans pentru publicitate, conform contractului nr.X/20.10.2006 încheiat de contestatară, în calitate de prestator cu .X.S.R.L. în calitate de beneficiar, ce are ca obiect prestarea de servicii publicitare în "*Jurnalul Național*" în favoarea beneficiarului, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere că simpla prezentare a unui contract nu justifică sumele încasate în avans.

Societatea ar fi trebuit să prezinte facturi de avans emise de beneficiar, modul de evidențiere a acestora în contabilitate, respectiv să facă dovada că sumele înregistrate în contul 472 "*Venituri înregistrate în avans*" reprezintă avansuri pentru abonamente la „*Jurnalul Național*”.

În ceea ce privește exemplul referitor la veniturile în avans încasate de la firma .X.S.R.L., facturate în anul 2007, serviciile fiind prestate în anul 2008 (factura de storno nr..X./30.04.2008 pentru serviciile prestate la data de 21.04.2008) se reține că acesta confirmă constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia respectivele sume se refereau la perioada curentă și trebuiau cuprinse în profitul impozabil al anului curent.

Astfel, se reține că societatea nu a prezentat în timpul inspecției fiscale documente justificative, respectiv facturi de avans, note contabile, explicații privind natura sumelor înregistrate în aceste conturi contabile pentru a se putea stabili dacă reprezintă sau nu venituri ale exercițiului în curs. Totodată, nici administratorul special .X. nu a putut oferi informații cu privire la operațiunile debitoare, așa cum reiese din adresa nr..X./06.09.2013.

De asemenea, se reține că nici la inspecția fiscală, nici la data soluționării contestației, societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că aceste venituri sunt aferente unor contracte de publicitate încheiate cu .X.S.R.L., .X.S.R.L. și .X.S.A.

Ca urmare, nu se reține nici argumentul conform căruia organele de inspecție fiscală au dovedit rea credință neluând în considerare documente justificative, având în vedere că documentele prezentate nu sunt de natură să stabilească cu claritate natura veniturilor invocată de contestatară, respectiv dacă acestea ar reprezenta venituri în avans pentru publicitate și pentru abonamente la „Jurnalul Național”.

Prin urmare, în baza prevederilor legale mai suscitade, se va respinge ca neîntemeiată, contestația societății pentru impozitul pe profit aferent veniturilor înregistrate la clienți creditori și veniturilor înregistrate în avans, 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 prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

**3.** Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu prestările de servicii executate de terți și cele înregistrate în contul 658 „*Alte cheltuieli de exploatare*”, precum și TVA aferentă în sumă de .X. lei

**Agencia Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității fiscale a cheltuielilor cu prestările de servicii și alte cheltuieli de exploatare, precum și a dreptului de deducere a TVA aferentă prestărilor de servicii, în condițiile în care editura nu justifică prestarea efectivă a serviciilor în scopul obținerii de venituri impozabile și în folosul operațiunilor taxabile proprii.**

**În fapt**, în perioada 2007-2012, .X.S.R.L.- în faliment a înregistrat în contul 628 “*Cheltuieli privind serviciile executate de terți*” și în contul 658 “*Alte cheltuieli de exploatare*” anumite sume pentru care nu au fost prezentate documente justificative din care să reiasă necesitatea prestărilor în scopul obținerii de venituri și a operațiunilor taxabile proprii.

Organele de inspectie fiscală au încadrat cheltuielile cu serviciile ca nedeductibile fiscal, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil în perioada de referință.

Totodată, organele de inspectie fiscală nu au acordat deductibilitate pentru TVA aferentă cheltuielilor cu serviciile, conform prevederilor art.145 alin.2 lit.a) și art.146 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, în materia impozitului pe profit sunt aplicabile prevederile art. 21 alin.4 lit.m) din 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**” ,*

coroborate cu prevederile pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se specifică :

*“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 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 sa dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate ”.*

Astfel, condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile la calculul profitului impozabil sunt expres prevăzute de dispozițiile legale mai sus citate, respectiv existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor, contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor servicii pentru desfășurarea activității pe bază de documente probatorii, legea enumerând: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, în funcție de specificul



prestării, precum și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

În materia TVA 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, potrivit cărora :

*“(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: operațiuni taxabile;”*

coroborate cu cele ale art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ :

*“(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);”.*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească cumulativ condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că în perioada verificată, nu au fost prezentate documente din care să reiasă prestarea efectivă a serviciilor contractate, necesitatea respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

Referitor la susținerea potrivit căreia, deși au existat documente justificative, acestea nu au fost luate în considerare de organele de inspecție fiscală din rea voință, menționăm că prin adresa nr.X/28.01.2008 lichidatorul judiciar .X. S.P.R.L. a comunicat organelor de inspecție fiscală, că *„vă punem în vedere faptul că documentele solicitate de dvs., nu au putut fi separate de restul arhivei societății debitoare, astfel încât la momentul la care vi se predă cheia camerei în care se află arhiva, vă asumați răspunderea juridică a custodiei întregii arhive a debitoarei SC .X.SRL - în faliment. Deasemenea, va punem în vedere ca în aceeași camera se afla și arhiva debitoarei S.C. .X.S.R.L.- în faliment, pentru care de asemenea vă asumați răspunderea juridică a custodiei arhivei.”*

Față de aceste susțineri ale lichidatorului judiciar, se reține că O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală nu prevede ca organele de inspecție fiscală, să preia în custodie documentele contribuabilului verificat, ci obligația este a acestuia, sau a persoanei împuternicite de a pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală, la sediul sau la domiciliul petentei a documentelor solicitate în vederea verificării și stabilirii situației fiscale, ci conform art.65 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală : *„Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”*.

Totodată, față de susținerea contestatarei că ar fi anexat la contestație în justificarea sumelor înregistrate în contul 628 *“Cheltuieli privind serviciile executate de terți”*, descrierea contului, precum și fișa contului 658 *“Alte cheltuieli de expolotare”* și un centralizator al operațiunilor efectuate denumit de societate descrierea contului, menționăm că simpla *“descriere a contului”* prezentată în anexa la contestație, nu poate fi asimilată unui document justificativ, necesar în motivarea deductibilității fiscale a sumelor înregistrate.

Se reține că organele de inspecție fiscală au solicitat în repetate rânduri, documente justificative note contabile, informații și explicații cu privire la operațiunile economice derulate de societate în scopul determinării stării de fapt fiscale.

În urma acestor solicitări, lichidatorul judiciar .X.S.P.R.L. a răspuns prin adresa nr..X./08.07.2013 :*“...apreciem ca ANAF prin DGAMC...” își exercită drepturile conferite de lege în mod abuziv derulând o procedură de inspecție fiscală în paralel cu o procedură de faliment asupra aceleiași persoane juridice dizolvate prin hotărâre judecatorească....lichidatorul judiciar desemnat de judecator [...] nu are atribuțiuni de participare la controalele fiscale efectuate de creditorii [...] ”Nu în ultimul rând semnalăm și latura inutilă a acestei inspecții...”*

De asemenea prin adresa nr..X./06.09.2013 s-a comunicat :*“ [...] informații cu privire la operațiunile contabile aferente activității desfășurate de către debitoarea .X.S.R.L. nu vă pot fi oferite de către administratorul special dat fiind faptul că acestea sunt chestiuni despre care administratorul special nu are cunoștința nefiind persoana implicată în realizarea operațiunilor respective”*.

Din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că, deoarece societatea nu a prezentat documente (situații de lucrări, contracte, rapoarte de activitate) din care să rezulte natura prestației acestora, în scopul desfășurării activității proprii, sumele evidențiate în contul 628 în perioada 2007-2012 au fost considerate parțial cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Exemplificăm cu anul 2010 când rulajul cumulat al contului 628 *“Cheltuieli privind serviciile executate de terți”* din balanta analitica la 31.12.2010 este in suma de .X.lei, iar cheltuieli în suma de .X. lei au fost constatate nedeductibile fiscal, iar în anul 2012 rulajul cumulat al contului 628 *“Cheltuieli privind serviciile executate de terți”* din bilanța analitică la 31.12.2012 era în suma de .X. lei, iar organele de inspecție fiscală au stabilit drept cheltuieli nedeductibile suma de .X.lei.

În urma analizei documentelor din CD-ul anexat la contestație, respectiv :

-fisa contului "628" *“Cheltuieli privind serviciile executate de terți”* pe perioada anilor 2007-2012

-centralizator al cheltuielilor din "628" *“Cheltuieli privind serviciile executate de terți”* în care sunt evidentiata sume si diversi prestatori ca de exemplu: SC .X.,

- facturi emise de .X. (2 facturi in anul 2007, 3 facturi in 2008, 2 facturi in 2009, 2 facturi in 2010, 2 facturi in 2011, împreună cu avizele de insotire).

- facturi emise de .X.(2 facturi in 2008, 3 facturi in 2009 impreuna cu avizele de însoțire).

- facturi emise de Compania producție .X. (CPT) 2 facturi in 2007, 2 facturi în 2008, 3 facturi in 2009, 2 facturi în 2010 și 4 facturi in 2011 împreuna cu avizele de insotire),

- facturi emise de SC .X. (3 facturi emise in 2007, 4 facturi emise in 2008,3 facturi emise in 2010, 2 facturi emise in 2011 impreuna cu avizele de insotire, se reține că simpla prezentare a facturilor, în lipsa altor documente justificative nu poate fi asimilată unui document justificativ, necesar în motivarea deductibilității fiscale a sumelor înregistrate.

Se reține că societatea nu a prezentat documente în justificarea necesității serviciilor în scopul desfășurării activității proprii, respectiv situații de lucrări, rapoarte de lucru, studii de piață, limitându-se la afirmații cu caracter general privind apariția pe piață în perioada verificată, tirajul, volumul de vânzare, a publicației „Jurnalul Național” sau afirmații privind serviciile oferite de .X., organizație nonprofit care are ca obiectiv sprijinirea industriei media și publicitate prin stabilirea de metode și standarde comune privind modul de măsurare a indicatorilor de performanță a produselor media.

Mai mult, în vederea demonstrării necesității achiziției unor astfel de servicii în scopul operațiilor taxabile, societatea trebuia să prezinte documente justificative, în același sens fiind și Decizia nr.1325/09.03.2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care se stipulează că efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată cu documente având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul de deducere a taxei nu ca pe o ficțiune, ci în

sensul că serviciul prestat trebuie dovedit ca fiind efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului pentru realizarea operațiunilor sale taxabile.

Se reține că, referitor la TVA în sumă de .X.lei, contestatara a menționat numai faptul că aceasta a fost stabilită pe baza concluziilor organelor de inspecție fiscală cu privire la impozitul pe profit, fără să aducă alte argumente sau temeiuri legale diferite de cel în baza căruia nu a fost acordată deductibilitatea TVA aferentă serviciilor, argument care de altfel nu poate fi reținut, întrucât organele de inspecție fiscală invocă temeiuri legale privind deductibilitatea TVA și cum am menționat la capitolul impozit pe profit, societatea nu a demonstrat cu documente, necesitatea serviciilor prestate, raportat la domeniul de activitate al societății.

În concluzie, în conformitate cu dispozițiile 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) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.450/2013, va fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente, contestația pentru impozitul pe profit și TVA aferente cheltuielilor cu prestările de servicii și alte cheltuieli de exploatare.

#### 4. Referitor la capetele de cerere reprezentând :

- .X. lei - taxa pe valoare adăugată,
- impozit pe profit aferent veniturilor declarate neimpozabile,
- Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr.F-MC .X./19.11.2013,

**Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța pe fond cu privire la aceste capetele de cerere, în condițiile în care editura, prin contestație, nu aduce argumente, nu invocă temeiuri de drept aplicabile în perioada verificată și nu prezintă documente în susținere, limitându-se la a face doar afirmații, fără să prezinte dovezi sau să se bazeze pe un text de lege.**

**În fapt**, S.C. .X.S.R.L. - societate în faliment a declarat prin Declarațiile 101 din perioada verificată, sume considerate a fi venituri neimpozabile, după cum urmează .X. lei pe anul 2007, .X. lei pe anul 2008, .X. lei pe anul 2009, .X. lei pe anul 2010 și .X. pe anul 2011. Având în vedere că societatea nu a prezentat documente necesare care să justifice că aceste sume se încadrează în prevederile art.20 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste sume reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina contestatarii, TVA aferentă achizițiilor de bunuri/servicii cu taxare inversă și livrărilor intracomunitare de bunuri scutite de TVA, precum și TVA deductibilă/colectată pentru TVA nedeclarată și pentru care societatea nu a procedat la corectarea deconturilor de TVA.

Totodată a fost emisă Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr.F-MC .X./19.11.2013 pentru : impozit pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente, impozit pe venituri din dividende distribuite persoanelor juridice, CAS individuală datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială, CAS individuală șomaj datorată de persoane care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială, CASS calculată pentru concedii medicale care se deduce din CAS datorat de angajator, contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, CAS individuală datorată de persoane care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală, CAS individuală datorată de persoane care realizează venituri din activități desfășurate în baza convențiilor civile și contractelor de agent încheiate potrivit Codului Civil, CASS datorată de persoane care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală, impozit pe venituri din dividende distribuite persoanelor fizice, impozit pe venituri din drepturi de proprietate intelectuală, impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane fizice, impozit pe venituri din activități desfășurate în baza convențiilor civile și contractelor de agent încheiate potrivit Codului Civil, impozit pe venituri din jocuri de noroc, impozit pe venituri din alte surse, taxa asupra activităților dăunătoare societății, vărsaminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate, contribuția pentru finanțarea unor cheltuieli de sănătate din activități publicitare la produse de tutun și băuturi alcoolice.

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

*„1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]*

*c) **motivele de fapt si de drept;***

*d) **dovezile pe care se întemeiază [...]**”.*

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatarii cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Se reține că societatea contestatoare nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a invocat niciun articol de lege aplicabil în materia TVA, conținutul contestației cuprinzând numai referiri la TVA deducibilă aferentă prestațiilor de servicii.

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.

Totodată, prin Decizia nr.3250 în dosarul nr.935/57/2009 Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă”*, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.

Având în vedere cele expuse sunt aplicabile prevederile pct.2.5 din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd:

*“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.”*

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

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că societatea nu aduce nici un argument de fond în susținerea contestației referitor la :

- .X. lei - taxa pe valoare adăugată,
- impozit pe profit aferent veniturilor declarate neimpozabile,
- Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr.F-MC .X./19.11.2013,

se va respinge ca nemotivată contestația pentru respectivele capete de cerere, în conformitate cu prevederile 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.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.450/2013.

#### **5. Referitor la impozitul pe profit aferent:**

- cheltuielilor cu reclama și publicitatea înregistrate în contul 623 *„Cheltuieli de reclamă și publicitate”*;
- cheltuielilor cu comisioanele înregistrate în contul 622 *„Cheltuieli privind comisioanele și onorariile”*,
- cheltuielilor cu dobânzile înregistrate în contul 666 *„Cheltuieli privind dobânzile”*;
- cheltuielilor cu sconturile înregistrate în contul 667 *„Cheltuieli privind sconturile acordate”*;
- cheltuielilor cu diferențele de curs valutar înregistrate în contul 665 *„Cheltuieli din diferențe de curs valutar”*;
- cheltuielilor cu alte cheltuieli înregistrate în contul 628 *„Alte cheltuieli cu servicii executate de terți”*;
- cheltuielilor cu amortizarea și provizioanele înregistrate în contul 681 *„Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere”*;
- cheltuielilor cu combustibilul înregistrate în contul 602.2 *„Cheltuieli privind combustibilul”*;
- cheltuielilor cu impozite, taxe și vărsăminte înregistrate în contul 635 *„Cheltuieli cu alte impozite, vărsăminte și alte impozite asimilate”*,

**Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil, în condițiile în care societatea nu a prezentat, nici la inspecția fiscală și nici pe parcursul soluționării contestației formulată pe calea administrativă de atac, documente care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală din actul administrativ fiscal atacat.**

Perioada verificată 2007-2012.

**În fapt**, .X.S.R.L. - societate în faliment a înregistrat în perioada 2007 - 2012, cheltuieli cu reclama și publicitatea în contul 623 *„Cheltuieli de reclamă și publicitate”*, cheltuieli cu comisioanele în contul 622 *„Cheltuieli privind*

*comisioanele și onorariile”, cheltuieli cu dobânzile în contul 666 ”Cheltuieli privind dobânzile”, cheltuieli cu sconturile în contul 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate”, cheltuieli cu diferențele de curs valutar în contul 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”, cheltuieli cu alte servicii în contul 628 „Alte cheltuieli cu servicii executate de terți”, cheltuieli cu amortizarea și provizioanele în contul 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere, cheltuieli cu combustibilul în contul 602.2 „Cheltuieli privind combustibilul” și cheltuieli cu impozite, taxe și vărsăminte în contul 635 „Cheltuieli cu alte impozite, vărsăminte și alte impozite asimilate”.*

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat contracte și nici alte documente care să justifice că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile astfel că au stabilit că respectivele cheltuieli nu sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

**In drept**, art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede:

*„(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 pct.22 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

De asemenea, art.21 alin.4 lit.f) Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, prevede :

*“(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”.*

La pct.44 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal se prevede că :

*“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.”*

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 probeze necesitatea efectuării cheltuielilor.

În același sens sunt și prevederile art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“(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.”*

**În ceea ce privește cheltuielile cu reclama și publicitatea se reține că art.21 alin.2 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede :**

*„(2) sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri*

*d) cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, **în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor”.***

Față de aceste prevederi legale, se reține că deductibilitatea cheltuielilor de reclamă se justifică cu contract scris, în categoria acestora intrând și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare, precum și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor.

Din analiza documentelor prezentate de editură pe un suport CD, respectiv un centralizator privind publicitatea prestată, fise de cont, bonuri de consum, situații privind descărcarea materialelor auxiliare rezultă că acestea nu sunt lizibile, iar procesele verbale de predare-primire privind CD- uri, DVD-uri și cărți sunt nesemnate de ambele părți și nedatate.

De asemenea, documentele *“consumuri JN”* pentru diverse perioade, constând în situații redactate în excel, de monitorizare spoturi publicitare la CD-uri, DVD-uri și cărți oferite cu ziarul „Jurnalul Național”, la diverse posturi de radio, TV și reviste, sunt nesemnate, nedatate, neștampilate, ne prezentându-se contractele încheiate cu prestatorii.

Prezentarea doar a centralizatorului privind publicitatea prestată, a situației privind descărcarea materialelor auxiliare și a proceselor verbale de predare-primire privind CD-uri, DVD-uri și cărți, fără a fi însoțite de contracte scrise din care să rezulte prestarea efectivă a acestor servicii în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor nu sunt de natură să justifice caracterul deductibil al acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil.

În concluzie, prin neprezentarea contractelor de reclamă și publicitate nu se justifică cheltuielile înregistrate în contul 623 *„Cheltuieli de reclamă și publicitate”* și nici costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare, astfel cum este prevăzut de textul de lege mai suscit.

**Referitor la cheltuielile cu comisioanele înregistrate în contul 622 „Cheltuieli privind comisioanele și onorariile”,** se reține că potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, sunt deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Prin contestație societatea susține că acestea constau în comisioanele agențiilor de publicitate, onorarii avocațiale, comisioane cu autocolectare-returneduri transmise de X și susține că a prezentat descrierea contului.

Referitor la cheltuielile cu comisioanele agențiilor de publicitate societatea arată că acestea reprezintă comisioane pentru atragere clienți în vederea prestării serviciilor de publicitate, fără să se prezinte contract de prestări servicii/contract de comision încheiat cu agențiile de publicitate.

De asemenea, în ceea ce privește comisioanele de natura onorariilor avocațiale societatea susține că sunt justificate de litigiile în care era implicată și deține facturi, anexa la facturi în care sunt descrise serviciile prestate și contract de asistență juridică în care este precizat dosarul, fără ca aceste documente să fie prezentate.

Referitor la factura nr.X/21.08.2012 în valoare totală de .X. lei (echivalentul a .X.euro) emisa de cabinetul de avocatura .X., prezentată prin CD-ul cu documente suplimentare anexate la contestație, se reține că aceasta are anexată ca document justificativ o pagina privind detalierea serviciilor juridice pentru luna mai 2012, în valoare de .X.euro, pentru următoarele societati: .X., .X.de unde reiese că aceste cheltuieli cu cabinetul de avocatură nu sunt aferente numai activității contestatarei, ci și altor societăți din grup societatea neprezentând contractul încheiat cu acest cabinet de avocatură în vederea stabilirii serviciilor și cuantumului comisionului.

**Referitor la cheltuielile privind combustibilul înregistrate în contul 602.2 „Cheltuieli cu combustibilul”,** societatea susține că în acest cont au

fost înregistrate cheltuielile cu combustibilul necesar difuzării publicațiilor comercializate la punctele de difuzare, precum și cele cu combustibilul utilizat de angajații societății pentru desfășurarea activității în cadrul acesteia, fără să prezinte documente din care să rezulte personalul angajat ca șofer, autoturismele proprii, bonuri de combustibil, foi de parcurs din care să reiasă ruta parcursă etc.

De asemenea, se reține că pe CD-ul cu documente suplimentare anexat la contestație, s-a regăsit fișa contului 602.2 „Cheltuieli cu combustibilul”, pentru anul 2009, document insuficient să justifice deductibilitatea cheltuielilor cu combustibilul.

**În ceea ce privește cheltuielile înregistrate în contul 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe, vărsăminte”**, contestatara susține că au fost înregistrate cheltuieli cu impozitul pe autoturisme, taxe OSIM și taxa datorată Centrului Național Cinematografic pentru comercializarea DVD-urilor și CD-urilor, care au contribuit la veniturile obținute, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă societății, nefiind susținută de documente din care să rezulte efectuarea acestor cheltuieli, respectiv chitanțe, extrase de cont bancar, declarații etc.

**Referitor la cheltuielile cu dobânzile înregistrate în contul 666 „Cheltuieli privind dobânzile” și cheltuielile cu diferențe de curs valutar înregistrate în contul 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”**, potrivit prevederilor art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

*“(1) Cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei. Gradul de îndatorare a capitalului se determină ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul anului și sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit. Prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale.*

*(2) În condițiile în care gradul de îndatorare a capitalului este peste trei, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar, aferente împrumuturilor luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare, sunt nedeductibile. Acestea se reportează în perioada următoare, în condițiile alin. (1), până la deductibilitatea integrală a acestora.*

*(3) În cazul în care cheltuielile din diferențele de curs valutar ale contribuabilului depășesc veniturile din diferențele de curs valutar, diferența va fi tratată ca o cheltuială cu dobânda, potrivit alin (1), deductibilitatea*

*acestei diferențe fiind supusă limitei prevăzute la alin.(1). Cheltuielile din diferențele de curs valutar, care se limitează potrivit prezentului alineat, sunt cele aferente împrumuturilor luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare a capitalului.*

*(4) Dobânzile și pierderile din diferențe de curs valutar, în legătură cu împrumuturile obținute direct sau indirect de la bănci internaționale de dezvoltare și organizații similare, menționate în norme, și cele care sunt garantate de stat, cele aferente împrumuturilor obținute de la instituțiile de credit române sau străine, instituțiile financiare nebankare, de la persoanele juridice care acordă credite potrivit legii, precum și cele obținute în baza obligațiunilor admise la tranzacționare pe o piață reglementată nu intră sub incidența prevederilor prezentului articol.*

*(5) În cazul împrumuturilor obținute de la alte entități, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), dobânzile deductibile sunt limitate la:*

*a) nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru, pentru împrumuturile în lei; și*

*b) nivelul ratei dobânzii anuale de 9%, pentru împrumuturile în valută. Acest nivel al ratei dobânzii se aplică la determinarea profitului impozabil aferent anului fiscal 2004. Nivelul ratei dobânzii pentru împrumuturile în valută se actualizează prin hotărâre a Guvernului.*

*(6) Limita prevăzută la alin. (5) se aplică separat pentru fiecare împrumut, înainte de aplicarea prevederilor alin. (1) și (2)."*

Potrivit prevederilor legale de mai sus cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei, în caz contrar cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar, aferente împrumuturilor luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare, sunt nedeductibile și se reportează în perioada următoare, până la deductibilitatea integrală a acestora.

Față de susținerea contestatarei conform căreia în contul 666 "Cheltuieli privind dobânzile" și în contul 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar” au fost incluse dobânzile aferente contractului de împrumut încheiat cu "Grupul .X. SA" și diferențele de curs valutar rezultate din derularea contractelor de împrumut cu societatea .X.Ltd., documente pe care societatea le-a depus în cadrul dosarului de insolvență nr..X./3/2012 aflat pe rolul Tribunalului .X., care „s-a pronunțat asupra realității și legalității contractelor”, se reține că editura nu prezintă o sentință definitivă a instanței judecătorești în sprijinul afirmațiilor sale.

De altfel, organele de inspecție fiscală nu au analizat acest contract ci deductibilitatea cheltuielilor cu dobânzile și a diferențelor de curs valutar constatând neprezentarea documentelor, respectiv : contracte de împrumut,

scadență care să justifice dobânda practică și persoanele juridice care au acordat împrumuturile.

Totodată, pe CD-ul cu documente suplimentare aduse la contestație, s-a regăsit Contractul de împrumut nr..X./10.02.2005 încheiat cu .X.Ltd. însoțit de anexe și contractul nr..X./31.07.2008, în care, la art.1 lit.c) se prevede că împrumutul acordat nu este purtător de dobândă, astfel încât afirmația contestată rămâne fără suport real.

**Referitor la cheltuielile cu sconturile înregistrate în contul 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate”,** potrivit pct.51 alin.5 și alin.6 din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene :

*„(5) Reducerile comerciale pot fi, de exemplu:*

*a) rabaturile - se primesc pentru defecte de calitate și se practică asupra prețului de vânzare;*

*b) remizele - se primesc în cazul vânzărilor superioare volumului convenit sau dacă cumpărătorul are un statut preferențial; și*

*c) risturnele - sunt reduceri de preț calculate asupra ansamblului tranzacțiilor efectuate cu același terț, în decursul unei perioade determinate.*

**(6) Reducerile financiare sunt sub formă de sconturi de decontare acordate pentru achitarea datoriilor înainte de termenul normal de exigibilitate.**

*Reducerile financiare primite de la furnizor reprezintă venituri ale perioadei indiferent de perioada la care se referă (contul 767 "Venituri din sconturi obținute"). La furnizor, aceste reduceri acordate reprezintă cheltuieli ale perioadei, indiferent de perioada la care se referă (contul 667 "Cheltuieli privind sconturile acordate)".*

Potrivit acestor dispoziții legale există două categorii de reduceri de preț :

- reduceri de natura comercială (reduceri comerciale) care au o influență directă asupra marimii nete a unei facturi;
- reduceri de natură financiară (reduceri financiare) care poartă denumirea de sconturi care sunt acordate pentru plata facturilor înainte de termen.

Având în vedere că societatea a acordat astfel de reduceri avea obligația să prezinte contractele încheiate în care se prevăd condițiile de acordare a acestor reduceri, pentru a se putea verifica respectarea clauzelor contractuale ori, în timpul inspecției fiscale, societatea nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală contractele încheiate cu societățile care au beneficiat de sconturi.

Astfel, afirmația potrivit căreia, aceste reduceri se acordau pentru clienții aduși de .X. S.R.L. pentru consum publicitar în „Jurnalul Național” și alte publicații ale societății, nu poate fi reținută în favoarea contribuabilului, deoarece respectivele reduceri sunt de natură comercială, care nu se contabilizează în contul 667 „Cheltuieli cu sconturile”. De asemenea, prezentarea doar a facturilor nu este suficientă pentru justificarea caracterului deductibil al acestor cheltuieli și deci, nu modifică constatările fiscale.

**În ceea ce privește cheltuielile cu amortizările și provizioanele înregistrate în contul 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere”, potrivit prevederilor art.22 alin.1 lit.b) și lit.c) 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; (...)*

*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 “.*

Totodată, sunt incidente prevederile art.24 alin.6 și alin.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede :

*“(6) Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determină conform următoarelor reguli :*

*a) în cazul construcțiilor, se aplică metoda de amortizare liniară;*

*b) în cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al mașinilor, uneltelor și instalațiilor, precum și pentru computere și echipamente periferice ale acestora, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară, degresivă sau accelerată;*

*c) în cazul oricărui alt mijloc fix amortizabil, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară sau degresivă. (...)*

***(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează :***

***a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune”.***

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate codul fiscal reglementează cheltuielile cu provizioanele și condițiile de deductibilitate a acestora, precum și cheltuielile cu amortizarea fiscală.

Din constatările organelor de inspecție fiscală rezultă că societatea nu a prezentat în timpul inspecției modul de calcul al amortizării și nici explicații referitoare provizioanele pentru clienți neîncasați, motiv pentru care au stabilit ca nedeductibilă fiscal diferența dintre rulajul contului 681.4 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere”, și sumele deja considerate de societate ca nedeductibile prin Declarația 101.

Astfel, susținerea contestatarei potrivit căreia aceste provizioane sunt nedeductibile conform Declarației 101 nu poate fi reținută, întrucât organele de inspecție fiscală au acceptat cheltuielie considerate nedeductibile fiscal prin declarație de către societate.

Totodată, se reține că pe CD-ul cu documente suplimentare aduse la contestație au fost regăsite documente incomplete, respectiv tabele în excel cu înșiruirea stocurilor de cărți, sume cont total provizion, o înșiruire a stocurilor de mărfuri cu valori și cantități provizionate, iar simpla “*descriere a contului* “ prezentată suplimentar la contestație nu poate fi asimilată unui document justificativ.

Referitor la susținerea contestatarei conform căreia pentru efectuarea verificării erau necesare expertize se reține că efectuarea expertizei nu putea substitui obligația contribuabilului de a pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală și, respectiv organului de soluționare, documente întocmite în conformitate cu prevederile legale, care să susțină afirmațiile societății.

În concluzie, cheltuielile cu amortizarea se justifică cu fișele mijloacelor fixe și calculul amortizării acestora în funcție de valoarea de intrare și durata normală de funcționare a acestora, iar cheltuielile cu provizioanele se justifică cu note contabile, fișele conturilor etc.

Mai mult, cheltuielile cu provizioanele constituite pentru concedii neefectuate nu sunt deductibile fiscal, legea fiscală nu prevede astfel de cheltuieli, iar provizioanele pentru deprecierea stocurilor, de asemenea, nu reprezintă cheltuieli reglementate de Codul fiscal, pentru cheltuielile cu stocurile degradate fiind incidente prevederile art.21 alin.(4) lit.c) din Codul fiscal.

Conform celor precizate în prezenta decizie se reține că documentele prezentate de societate atât la inspecția fiscală cât și la contestație nu sunt de natură să justifice cheltuielile înregistrate așa cum se prevede la art.52 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare *„Contribuabilul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale.[...]”*.

Astfel, referitor la susținerea potrivit căreia, deși au existat documente justificative, acestea nu au fost luate în considerare de organele de inspecție fiscală din rea voință, se reține că prin adresa nr.X/28.01.2008 lichidatorul judiciar .X. S.P.R.L. a comunicat organelor de inspecție fiscală, că *„vă punem în vedere faptul că documentele solicitate de dvs., nu au putut fi separate de restul arhivei societății debitoare, astfel încât la momentul la care vi se predă cheia camerei în care se află arhiva, vă asumați răspunderea juridică a custodiei întregii arhive a debitoarei SC .X.SRL - în faliment. Deasemenea, va punem în vedere ca în aceeași camera se afla și arhiva debitoarei S.C. .X.S.R.L.- în faliment, pentru care de asemenea vă asumați răspunderea juridică a custodiei arhivei.”*

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

Totodată, art.65 (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare **prevede : „(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.

În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție, secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr.3250/18 iunie 2010, în considerentele căreia se precizează : „ *motivarea contestației în procedură administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se poate și formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.*”

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia mai sus precizată se reține că societatea contestatoare ar fi putut depune documentele justificative în termenul de 30 de zile în care se putea formula contestația, adică până la data de 10.02.2014, iar până la emiterea prezentei decizii societatea contestatoare nu a depus niciun document justificativ.

Mai mult, se reține că organele de inspecție fiscală, prin faptul că au solicitat documente contestatoarei și-au exercitat rolul activ și au dat dovadă de bună-credință, îndeplinind astfel prevederile art.7 „Rolul activ” și art.12 „Buna-credință” din O.G. nr.92/2003, republicată, cu completările și modificările ulterioare, iar atitudinea contestatoarei care afirmă că „*documentele solicitate de dvs. nu au putut fi separate de restul arhivei societății debitoare*” este de neînțeles, contestatoarea acționând împotriva propriilor sale interese prin pasivitatea de care a dat dovadă, pasivitate manifestată *expressis verbis*, după cum se poate concluziona.

Prin urmare, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit cheltuielilor cu reclamă și publicitate, cheltuieli cu comisioanele, cheltuieli cu dobânzi, cheltuieli cu sconturile, cheltuieli cu diferențele de curs valutar, cheltuieli cu amortizarea și provizioanele, cheltuieli cu combustibil, cheltuieli cu impozite, taxe și vărsăminte, se va respinge ca neîntemeiată contestația conform 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) din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

**În ceea ce privește majorările și penalitățile de întârziere în sumă de .X. lei, reprezentând:**

- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente TVA ,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,

se reține că acestea sunt aferente impozitului pe profit analizat la cap.III pct.2, pct.3, pct.4 și pct.5, precum și taxei pe valoarea adăugată analizată la cap.III pct.3 și pct.4 din prezenta decizie.

Întrucât, la dosarul cauzei nu se regăsește o situație în cuprinsul căreia să fie defalcat cuantumul accesoriilor corespunzătoare capetelor de cerere analizate, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriile urmează principalul, precum și faptul că prin contestație nu se aduc argumente referitoare la modul de calcul al accesoriilor sub aspectul cotelor aplicate, numărului de zile de întârziere, însumării produselor dintre baza de calcul, cota aplicată și numărul de zile de întârziere, se va respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată pentru totalul accesoriilor în cuantum de **.X. lei**.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) și lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.450/2013, se :

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

**1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de .X.S.R.L. - în faliment împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./19.11.2013 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma de .X. lei reprezentând :**

- .X. lei - impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente.

- .X. lei - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,

- .X. lei - contribuția pentru asigurări sociale reținută de la asigurați,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,
  
- .X. lei - CAS angajator pentru persoane în concediu medical pentru incapacitate de muncă, accident muncă, boli profesionale,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,
  
- .X. lei - contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,
  
- .X. lei - contribuția de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,
  
- .X. lei - fond garantare pentru plata creanțelor salariale datorat de angajator,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,
  
- .X. lei - contribuția pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,
  
- .X. lei - contribuția pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente.

**2. Respingerea ca neintemeiată și nemotivată a contestației formulate de .X.S.R.L. - în faliment** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./19.11.2013 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma de **.X. lei** reprezentând :

- .X. lei - impozit pe profit,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,
  
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,

.X. lei - penalități de întârziere aferente,

**3.** Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de **.X.S.R.L. - în faliment** împotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr.F-MC .X./19.11.2013 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR GENERAL**