



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



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

**DECIZIA NR. 81 / 2017**

privind solutionarea contestatiei formulate de  
**.X. SA** înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
**sub nr.A\_SLP 2100/15.11.2016**

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. AIF/11.11.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 2100/15.12.2016 asupra contestației formulate de **.X. SA** cu domiciliul fiscal în .X., str..X., sector X, înregistrată la ORC sub nr..X./1999, CUI .X., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./30.09.2016, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili.

.X. SA contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./30.09.2016, respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei dobânzi aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

În raport de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv la data de **03.10.2016**, potrivit mențiunii olografe a reprezentantului legal al societății înscrisă pe decizia de impunere, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la data de **01.11.2016**, fiind înregistrată la organul fiscal emitent sub nr..X. potrivit ștampilei Serviciului Registratură din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili aplicată pe originalul contestației, anexat la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin. (1) și art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de .X. SA (denumită în prezenta decizie .X.).

***I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.09.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală pentru persoane juridice din cadrul Direcției Generale de***

**Administrare a Marilor Contribuabili, in baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.09.2016, societatea susține următoarele:**

**A. Contestatara susține că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale aferente anului 2008 este prescris.**

De asemenea, contestatara susține că dreptul de a individualiza creanța fiscală este rezultatul unui act unilateral al puterii publice, fiind supus unui termen de prescripție. Ca și mecanism, acest termen corespunde termenului de prescripție a dreptului la acțiune.

În susținere se invocă prevederile art.91 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și se arată că dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani.

Termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală astfel se ajunge la concluzia că termenul de prescripție pentru stabilirea obligațiilor aferente anului 2008 s-a născut la 1 ianuarie 2009 și s-a împlinit la 1 ianuarie 2014.

Cursul prescripției extinctive nu s-ar fi împlinit la data de 01 ianuarie 2014 dacă în cauză ar fi intervenit o situație ce ar fi avut ca efect suspendarea prescripției extinctive.

Aceste situații sunt strict și limitativ menționate la art.92 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

- în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;
- pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;
- pe timpul cât contribuabilul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale;
- pe perioada cuprinsă între data declarării unui contribuabil inactiv și data reactivării acestuia.

Înșă, în cauză de față nu a intervenit nicio situație din cele menționate ce ar fi avut ca efect suspendarea prescripției extinctive începute la data de 01.01.2009 pentru obligațiile fiscale aferente anului 2008.

Așadar, cursul prescripției extinctive a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale pentru anul 2008 a început la data de 01.01.2009, curgând neîntrerupt până la data de 01.01.2014, respectiv anterior datei de 07.07.2014, când a început inspecția fiscală.

Drept urmare, contestatara susține că este în situația în care, termenul de prescripție pentru stabilirea obligațiilor fiscale aferente anului 2008 s-a împlinit astfel ca, orice acțiune a organelor de inspecție fiscală constând în stabilirea unor obligații de plată și, pe cale de consecință, stabilirea unei baze de impunere pentru anul 2008 este sancționată de legiuitor cu decăderea din acest drept, cu consecința imposibilității stabilirii acestora suplimentar la plată.

**B.**

**1. Referitor la suma de .X. lei reprezentând diferența dintre valoarea de achiziție a autovehiculelor achiziționate de .X. de la .X. SRL în baza Contractului nr..X./17.05.2010 și valoarea stabilită de Curtea de Conturi a României în conținutul Raportului Curții de Conturi nr..X./25.05.2011, .X. arată că organele de inspecție fiscală au constatat, în baza Raportului Curții de Conturi nr..X./25.05.2011, că „preturile din oferta SC .X. SRL .X. și care au fost acceptate de companie, să fie chiar peste cele practicate de furnizorul în cauză, în acest fel .X. a plătit în plus suma totală de .X. lei inclusiv TVA ” și au apreciat „ca aceste cheltuieli cu achiziționarea de automobile, la un preț supraevaluat, au mărit valoarea de inventar a mijloacelor de transport înregistrate în contabilitatea companiei, ducând astfel la înregistrarea unor cheltuieli cu amortizarea mai mari decât valoarea lor reală”.**

Astfel, s-a constatat că suma care depășește prețul real al autovehiculelor este nedeductibilă din punct de vedere fiscal.

Contestatara susține că suma de .X. lei reprezintă partea, din suma de .X. lei inclusiv TVA,

înregistrată pe cheltuieli cu amortizarea până la data de 31.12.2013 aferentă acestor achiziții.

Însă, în mod eronat organele de inspecție fiscală nu au ținut cont în stabilirea bazei fiscale suplimentare pentru fiecare autoturism, de faptul că valoarea de intrare a acestora cuprinde, atât cheltuielile cu achiziția mijlocului fix, cât și cheltuielile cu asigurările și mentenanța acestora capitalizate de companie.

Costurile astfel capitalizate în valoarea imobilizării s-au transferat în cheltuieli și în contul de rezultat gradual pe toată durata de amortizare a imobilizării, în loc să fie înregistrate integral pe costuri la data efectuării/contractării.

Mai mult, deși organele de inspecție fiscală au invocat Procesul verbal nr..X./09.03.2011 prin care au fost verificate preturile practicate de .X. SRL pentru autovehiculele oferite și livrate companiei la data de 19.04.2010, din analiza realizată nu rezultă că acestea ar fi stabilit valoarea reală a autoturismelor achiziționate (avându-se în vedere preturile autovehiculelor în aceleași condiții de mentenanță a acestora pentru .X. km, asigurarea CASCO 12 luni, asigurarea RCA 12 luni, riscul valutar, extinderea de garanție pentru Opel Insignia și Opel Vivaro și numerele provizorii, ca și cele cuprinse în Contractul nr..X./17.05.2010).

Pe cale de consecință, .X. arată că în mod greșit suma de .X. lei a fost stabilită ca nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit, organele de inspecție fiscală neavând susținere și fundamentare documentară.

**2. Referitor la suma de .X. lei**, considerată nedeductibilă la calculul profitului impozabil ca urmare a achiziției „dispeceratului național” de la .X. SRL în baza Contractului nr..X./26.01.2010, contestată susține că organele de inspecție fiscală au preluat pasaje din Raportul Curții de Conturi nr..X./25.05.2011 și din Decizia nr.X/2011 a Curții de Conturi a României.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor corporale aferente acestei achiziții nu sunt aferente veniturilor companiei, așa cum sunt detaliate în obiectul de activitate al acesteia, fapt pentru care amortizarea acestor mijloace fixe, în integralitate, este nedeductibilă din punct de vedere fiscal.

Se arată că organele de inspecție fiscală au apreciat că nu s-au îndeplinit condițiile impuse de art.21 alin.3 lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și, cumulativ, condițiile prevăzute în art.24 alin.(1) și (2) din același act normativ.

Fără să aprofundeze analiza asupra contractelor de prestări servicii de monitorizare din perioada 2012-2013, organele de inspecție fiscală au arătat că firma prestatoare a utilizat această imobilizare fixă în desfășurarea activității proprii cu impact relevant asupra tarifului ulterioarelor prestări de servicii mai mic decât cel prestat de .X. SRL prevăzut în contractele de prestări servicii de monitorizare.

Prin contestație se arată că organele de inspecție fiscală se contrazic în paragraful imediat următor (pag 110, paragraf 3): „Astfel, cheltuielile aferente achiziționării unor mijloace fixe se pot recupera din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, în condițiile în care mijlocul fix amortizabil, este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau **în scopuri administrative**, are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin Hotărâre a Guvernului și are o durată de utilizare mai mare de un an.”

În acest context, se arată că dispozițiile art.21 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la participarea cheltuielilor la realizarea veniturilor, respectiv cheltuielile cu amortizarea, este obligatoriu a fi coroborate cu prevederile art.24 din același act normativ, având în vedere utilizarea imobilizărilor în **scopuri administrative**, în crearea condițiilor de bază pentru realizarea veniturilor din obiectul de activitate, fiind îndeplinite așadar condițiile de deductibilitate integrală a cheltuielii.

De asemenea, .X. arată că organele de inspecție fiscală nu au solicitat documente și pentru perioada 2014-2015, respectiv nu au solicitat Contractul de servicii nr..X./19.04.2016 încheiat de .X. cu .X. SRL pentru a constata că de fapt această imobilizare corporală este

necesara si utilizata in cadrul acestui contract, existenta si folosirea ei conducând la achiziția unor servicii cu valori diminuate.

In concluzie, organele de inspecție fiscală au apreciat neintemeiat nedeductibilitatea sumei de .X. lei, prin raportare la dispozițiile art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**3. Referitor la suma de .X. lei, considerata ca nedeductibila la calculul profitului impozabil ca urmare achiziției imobilizărilor necorporale licențe software aferente „dispeceratului național” de .X. de la .X. SRL in baza Contractului nr..X./26.01.2010, societatea susține că pentru asigurarea funcționării "dispeceratului național" ca un ansamblu unitar, se impune existenta, pe langa componenta hardware si a unei componente software, respectiv softul de monitorizare. Drept urmare tratamentul fiscal aplicabil acestei imobilizări trebuie sa fie similar celui aplicat componentei hardware.**

Se arată că organele de inspecție fiscală au concluzionat in mod eronat, exclusiv in baza preluării unor pasaje din Raportul Curții de Conturi a României ca „suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea licențelor software aferente "dispeceratului național" înregistrate in perioada verificata nu sunt aferente veniturilor societății".

Contestatară susține că dispozițiile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este obligatoriu a fi coroborate cu prevederile art.24 din același act normativ, avand in vedere utilizarea imobilizărilor in **scopuri administrative**, in crearea condițiilor de baza pentru realizarea veniturilor din obiectul de activitate, fiind indeplinite condițiile de deductibilitate integrala a cheltuielii.

In concluzie, compania susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au apreciat nedeductibilitatea sumei de .X. lei, prin raportare la dispozițiile art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**4. Referitor la suma de .X. lei, (.X. lei + .X. lei), reprezentând cheltuieli cu amortizarea aferente imobilizării necorporale „Monitorizare control acces/pontaj .X.", achizitionata de la .X. SRL in baza Contractului nr..X./26.01.2010** contestatară arată că organele de inspecție fiscală au apreciat in mod incorect tratamentul fiscal aplicat licențelor de „Monitorizare control acces/pontaj .X.", prin coroborarea dispozițiilor art.21 alin (1) si art.24 alin. (10) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și dispozițiilor art.1 si art.7 din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, in sensul considerării cheltuielilor cu amortizarea acestor licențe, in integralitate, ca fiind nedeductibile fiscal.

De asemenea, .X. susține că organele de inspecție fiscală au constatat, neintemeiat, ca aceste cheltuieli nu sunt aferente unor imobilizări care sunt utilizate in scopul obținerii de venituri impozabile, însa, aplicația informatica si licențele aferente sunt utilizate parțial in agenții si DVC-uri acolo unde se realizează in fapt business-ul companiei, unde sunt realizate veniturile companiei.

Aceasta aplicație și, implicit licențele aferente, nu au nicio legătură cu implementarea programului de contabilitate al companiei, fiind destinata exclusiv monitorizării nominale a accesului salariaților companiei in punctele de vanzare, in depozitele de valori si casierie si in sediul central, in scopul asigurării bazei informaționale necesare realizării documentelor justificative in vederea salarizării angajaților companiei. Informațiile privind accesul salariaților sunt înregistrate si stocate in memoria fiecărui sistem de securitate in parte.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au apreciat, in mod neintemeiat, nedeductibilitatea sumei de .X. lei, prin raportare la dispozițiile art. 21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**5. Referitor la suma de .X. lei reprezentând valoarea serviciilor de monitorizare,**

compania susține că organele de inspecție fiscală, în aplicarea tratamentului fiscal pentru această sumă, au invocat dispozițiile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile art.21 alin.(1) coroborat cu art.21 alin (4) lit.m) din același act normativ.

În fapt, se arată că în mod eronat organele de inspecție fiscală au stabilit suma de .X. lei ca fiind cheltuieli de monitorizare care au majorat valoarea de inventar a sistemelor de securitate acestea fiind servicii de sine statatoare, prestate în baza Contractului nr..X./26.01.2010.

În susținere invocă prevederile art.2 alin.1 din Legea nr.333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecția persoanelor, care prevăd „*Ministerele și celelalte organe de specialitate ale administrației publice centrale și locale, regiile autonome, companiile și societățile naționale, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile reglementate de Legea nr.31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, indiferent de natura capitalului social, precum și alte organizații care dețin bunuri ori valori cu orice titlu, denumite în prezenta lege unitati, sunt obligate să asigure paza acestora*” și arată că organele de inspecție fiscală apreciază ca „*[...] atât compania, cât și societatea prestatoare nu au dovedit prestarea efectivă a acestor servicii și nici necesitatea efectuării acestor cheltuieli pentru activitatea desfășurată în companie [...]*”.

Mai mult, compania susține că în mod eronat s-a constatat că nu au fost prezentate documente justificative care să ateste prestarea efectivă la nivelul real al valorii stabilite pe piața a serviciilor în condițiile în care, în baza aceluiași facturi și documente justificative prezentate, din valoarea totală a serviciilor de monitorizare în suma de .X. lei, suma de .X. lei a fost tratată ca deductibilă din punct de vedere fiscal. Astfel, nu se justifică aplicarea unui alt tratament fiscal a sumei de .X. lei, aprecierea supraevaluării acestor servicii fiind empirică, în condițiile în care corectitudinea și obiectivitatea acesteia depinde de stabilirea unei altfel de baze de impozitare în vederea calculării unei obligații fiscale.

Algoritmul organului de inspecție fiscală de stabilire a valorii de piață a serviciilor de monitorizare se rezumă la realizarea unei medii aritmetice a unor preturi lunare pentru prestarea serviciilor de monitorizare, preturi practicate de societățile subcontractante ale .X. SRL.

Compania susține că organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să aibă în vedere că aceste societăți nu au capacitatea logistică și financiară să asigure, direct sau prin subcontractanți, servicii de monitorizare la nivel național și, mai mult, nu ar fi îndeplinit condițiile de eligibilitate în vederea participării la o procedură de atribuire a unui contract de achiziție publică de servicii.

Or, raportarea unui preț care are la bază un contract încheiat în urma unei proceduri de achiziție publică la o estimare subiectivă a unui preț care nu este rezultatul unei puține cercetări de piață, este o abordare forțată și care nu reflectă realitatea, fiind așadar nelegală.

**6. Referitor la suma de .X. lei reprezentând supraevaluarea valorii abonament .X. aferent serviciilor de monitorizare și intervenție în agenții, compania susține că organele de inspecție fiscală au apreciat ca „*[...] atât compania, cât și societatea prestatoare nu au dovedit prestarea efectivă a acestor servicii și nici necesitatea efectuării acestor cheltuieli pentru activitatea desfășurată în companie*” în condițiile în care Legea nr.333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecția persoanelor, la art.2 alin.1, stabilește obligativitatea asigurării acestor servicii.**

Similar situației anterioare este invocată lipsa documentelor justificative care să ateste prestarea efectivă a serviciilor deși, în baza aceluiași facturi și documente justificative din suma de .X. lei, suma de .X. lei a fost considerată deductibilă din punct de vedere fiscal, iar suma de .X. lei a fost considerată nedeductibilă.

Organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență ca fiind rezultatul unei supraevaluări

prin raportarea unor preturi stabilite in baza unui contract de prestări servicii, legal încheiat si un preț de piața stabilit ca o medie aritmetica a preturilor practicate de subcontractori ai .X. SRL.

Or, stabilirea ca fiind prețul de piața prețul practicat de niște societăți, fara a avea in vedere daca aceste societăți au capacitatea logistica si financiara sa asigure, direct sau prin subcontractanti, servicii de monitorizare la nivel național și, mai mult daca indeplinesc condițiile de eligibilitate in vederea participării la o procedura de atribuire a unui contract de achiziție publica de servicii este de asemenea o abordare forțata si care nu reflecta realitatea.

**7. În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând valoare servicii de paza peste valoarea de piața a serviciilor de paza aferente Contractului nr..X./2011**, contestatara susține că organele de inspecție fiscală au stabilit eronat ca prețul real de piața al serviciilor de paza prestate conform Contractului nr..X./2011 incheiat de .X. cu .X. SRL este de .X. lei/ora inclusiv TVA si nu de .X. lei/ora la care se adauga TVA.

In stabilirea prețului pretins real de piața al serviciilor de paza, organele de inspecție fiscala nu au prezentat un algoritm de determinare a acestuia, un studiu de piața efectuat in acest sens, ci s-au rezumat la a invoca faptul ca acestea au fost calculate de „*specialiștii Direcției Naționale Anticoruptie*”, fara a avea in vedere ca acest calcul este realizat in faza cercetării penale, așadar neexistand o hotarare judecătoreasca prin care sa se stabilească ca acest calcul este corect.

Astfel, in aprecierea nedeductibilitatii acestei sume sunt invocate dispozițiile art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fara a preciza în ce fel aceasta suma nu se incadreaza in prevederile legale.

Mai mult, organele de inspecție fiscala afirma ca „*[...] atat compania cat si societatea prestatoare nu au dovedit prestarea efectiva a acestor servicii si nici necesitatea efectuării acestor cheltuieli pentru activitatea desfasurata de companie nefiind prezentate in special elemente de recunoaștere a cheltuielilor pe baza de documente justificative care sa ateste prestarea efectiva pentru compania verificata, a serviciilor pentru partea care excede valorii reale respectiv valorii de piața*”.

.X. susține că la dispoziția organelor de inspecție fiscală au fost puse documente justificative (contract, facturi si documente justificative pentru certificarea executării prestațiilor lor) in baza carora acesta a considerat ca sunt deductibile cheltuielile aferente serviciilor de paza la nivelul unui preț real de piața de .X. lei/ora.

Or, in baza aceluiași document nu se pot aplica asupra unei sume doua tratamente fiscale diferite, respectiv:

- deductibilitate pentru o parte din suma,
- nedeductibilitate pentru cealalta parte din suma.

**8. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând valoare servicii de paza peste valoarea de piața**, aferenta Contractului nr..X./2011 incheiat de .X. cu .X. SRL, contestatara susține că organele de inspecție fiscala au tratat superficial contractul in ceea ce privește obiectului acestuia, considerând ca „*[...] nu a fost justificata necesitatea prestării acestora in scopul activitatii de baza atat timp cat contractul inițial includea toate elementele necesare implementării si funcționarii intregului sistem integrat de securitate [...]*”.

In fapt, Contractul nr..X./2011 are drept obiect servicii de monitorizare, intervenție si mentenenta prestate in conformitate cu prevederile Legii nr.333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor si protecția persoanelor.

In justificarea tratării ca nedeductibile din punct de vedere fiscal a acestei sume, ca fiind peste valoarea de piața, sunt invocate aceleași prevederi legale ca si in cazul serviciilor de paza, respectiv art. 21 alin.(1) si alin.(4) lit.m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, considerandu-se ca „*[...] atat compania cat si societatea prestatoare nu au dovedit prestarea efectiva a acestor servicii si nici necesitatea efectuării acestor cheltuieli pentru activitatea desfasurata de companie nefiind prezentate in special*

*elemente de recunoaștere a cheltuielilor pe baza de documente justificative care sa ateste prestarea efectiva pentru compania verificata, a serviciilor pentru partea care excede valorii reale respectiv valorii de piata".*

Nici de aceasta data organele de inspectie fiscala nu justifica modul de stabilire a pretului de piata printr-un studiu de piata ci se limiteaza la a prelua aceasta informatie din Ordonanta de extindere a urmaririi penale emisa in data de 29.07.2015 de Sectia de combatere a infractiunilor asimilate infractiunilor de coruptie din cadrul Parchetului de pe langa Inalta Curte de Casație si Justitie - Directia Nationala Anticoruptie, care, constata ca *..firmele subcontractante au prestat servicii de monitorizare, interventie si mentenanta in locatiile .X. SA la un tarif mediu de .X. lei/luna/obiectiv", fara a avea in vedere ca aceasta determinare este realizata in faza cercetării penale, asadar neexistand o hotarare judecatoreasca prin care sa se stabileasca ca acest calcul este corect.*

Așadar, organele de inspectie fiscală sunt in eroare când apreciaza ca nu este deductibila din punct de vedere fiscal suma de .X. lei calculata pentru diferenta dintre pretul din contract de .X. lei/luna/locatie si pretul real de piata de .X. lei/luna/obiectiv, avand in vedere ca apreciaza deductibilitatea cheltuielilor cu aceste prestatii la un tarif de .X. lei/luna/obiectiv, in baza acelorași documente justificative (contract, facturi însoțite de documente prin care se justifica prestarea serviciului).

**9. În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând servicii de natura juridica prestate de societăți de specialitate, contestatara susține:**

Referitor la constatarea conform căreia serviciile juridice prestate conform condițiilor din contractele încheiate ar excede obiectului Acordului cadru nr.X/2009 încheiat cu .X. respectiv serviciile contractate reprezintă „servicii de consultanta si reprezentare juridica in instanța” contestatara arată că este contrara realitatii, deoarece obiectul acordului cadru il reprezintă „servicii de consultanta si reprezentare juridica”, fapt ce ii conferă companiei dreptul de a fi reprezentata si in fata altor entitati decât instanțele judecătorești (ministere, ANAF, parteneri contractuali, etc).

În ceea ce privește constatarea conform căreia serviciile prestate conform prevederilor contractuale nu isi justifica necesitatea motivat de faptul ca acestea nu au finalitate prin acțiuni in fata instanțelor de judecata/nu au fost implementate soluțiile propuse se arată că obiectul contractului nu consta in reprezentarea in instanța judecătoreasca, ci oferirea de soluții juridice pe aspecte punctuale cu care se confrunta compania la acel moment.

De asemenea, se arată că organele de inspectie fiscala au ignorat faptul ca o parte din contracte au fost incheiate in baza unor reglementari legale, pe care compania trebuia sa le pună in aplicare si care vizeaza partea finala a prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, susține că o parte din contracte au fost incheiate in urma obținerii unor derogări de la aplicarea prevederilor OUG nr.26/2011 privind stabilirea unor măsuri organizatorice la nivelul aparatului de lucru al Guvernului și al unor ministere, precum și pentru stabilirea unor măsuri financiar-bugetare, acordate de către Ministerul Finanțelor Publice prin ordine/mandate ale ministrului.

Referitor la constatarea conform căreia serviciile prestate ar fi putut fi realizate de către salariații diverselor compartimente de specialitate din companie, conform atribuțiilor din fisele de post contestatara susține că nu s-a analizat complexitatea problemelor ce urmau a fi soluționate si incarcatura profesionala a personalului de specialitate.

Mai mult, considera ca aprecierea necesității si oportunității contractării acestor categorii de servicii excede competentelor organelor fiscale, care isi întemeiază susținerea pe opiniile Curții de Conturi si nu pe documente justificative anexate la facturile care atesta prestarea serviciilor conform art. 21 alin.4 lit.m) invocând in mod discreționar dreptul ANAF conferit de prevederile art.11 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, contestatara arată că prin invocarea prevederilor art.11 alin.(1), art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu punctul 48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală apreciaza in mod eronat cheltuiala ca fiind nedeductibila din punct de vedere fiscal, susținând ca serviciile achiziționate prin Contractul nr..X./29.08.2013 de la SCA .X. nu isi găsesc utilitatea.

Or, aceste servicii au fost contractate in baza Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr..X./01.05.2013 prin care reprezentanții Ministerului Finanțelor in AGA .X. SA au fost mandatați „sa împuternicească Consiliul de Administrație si conducerea operativa a companiei sa efectueze demersurile necesare, in vederea contractării unor servicii de specialitate, pentru elaborarea unui raport cu privire la achiziționarea unui nou sistem loteristic si/sau analizarea unor alte posibilități [...]”.

Totodată, concluzia expusa in „Raportul cu privire la analiza posibilităților de contractare a unui sistem loteristic, de natura sa asigure desfasurarea in condiții optime a activitatii de jocuri loto” întocmit de SCA .X. in baza Contractului nr..X./29.08.2013, respectiv „soluția cea mai avantajoasa pentru .X. este reprezentata de încheierea unui contract de asociere in participatie cu ofertantul câștigător se regăsește preluata in conținutul Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr.842/25.06.2014, respectiv efectuarea „demersurilor in vederea începerii negocierilor cu firma care a depus oferta cea mai avantajoasa in cadrul procedurii competitive derulate, in vederea încheierii, in condițiile legii, a unui contract de asociere in participatie, pentru operarea unui sistem loteristic” si nu putea fi exprimata decât de către o entitate independenta.

Mai mult, prin comunicatul Ministerului Finanțelor Publice, publicat pe pagina proprie de internet a acestuia la adresa <http://www.mfinante.ro/acasa.html?method=detalii&id=78673> cu ocazia semnării Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr.842/25.06.2014 se confirma ca „datele prezentate sunt preluate din Raportul cu privire la analiza posibilităților de contractare a unui sistem loteristic, de natura a asigura desfasurarea in condiții optime a activitatii de jocuri loto, realizat de .X. si din raportul de analiza realizat de .X. SA”.

In concluzie, se solicita admiterea contestației pentru acest capăt de cerere.

#### **10. Referitor la:**

- suma de .X. lei, reprezentând cheltuiala cu amortizarea nedeductibila din punct de vedere fiscal ca urmare a ajustării cu .X.% a valorii echipamentelor achiziționate de .X. SA, rezultat intre cursul de .X. lei/euro si cursul de .X. lei/euro;
- suma de .X. lei, reprezentând diferența dintre cheltuiala cu amortizarea calculata de organele de inspecție fiscală la valoarea reala a mijloacelor fixe achiziționate de la .X. SA si cea calculata de societate;
- suma de .X. lei reprezentând diferența intre valoarea facturilor de servicii de la .X. SA, de telefonie mobila, fixa si abonament VPN in suma de .X. lei si valoarea ajustata in suma de .X. lei ca urmare a diferenței de curs valutar, contestatara susține că la analiza derulării Contractului nr..X./13.04.2011, contestatara susține că organele de inspecție fiscală au preluat strict constatările Curții de Conturi a României prin Raportul de control nr..X./25.10.2012 si Decizia Curții de Conturi a României nr. 17/10.12.2012.

Constatarea organelor de inspecție fiscală este greșita, întrucât la art.4.4. din contract se stipulează ca „valoarea totala a contractului pentru serviciile prevăzute la art.4.1. nu va depăși suma de .X. lei fara TVA [...]”.

- se afirma ca valoarea echipamentelor inregistrate in evidenta societății in suma de .X. lei a fost inregistrata la un curs de .X. lei/euro.

Constatarea organelor de inspecție fiscală este greșita, întrucât din anexa nr.1 la Contractul de prestări servicii nr..X./13.04.2011 încheiat de companie cu .X. SA rezulta ca preturile unitare sunt stabilite prin utilizarea unui curs valutar de .X. lei/euro ( ex. .X. .X. euro x .X. lei/euro; .X. .X. ; Taxa de instalare .X. euro x .X. lei/euro), pe cale de consecința valoarea



suplimentara se datoreaza unei abordări viciate.

- se considera ca .X. ar fi calculat contravaloarea abonamentelor de telefonie mobila si fixa si linii de VPN in suma totala .X. lei la un curs supraevaluat de .X. lei/euro.

Constatarea organelor de inspecție fiscală este greșita, întrucât, așa cum rezulta din anexa nr.2B la Actul adițional nr.X la contractul de prestări servicii, preturile unitare au fost stabilite prin utilizarea unui curs valutar de .X. lei/euro (ex. Tarif in rețeaua Orange .X. lei/min = 0.07 eur x .X. lei/euro; tarif mediu internationat .X. lei/min = X euro x .X. lei/euro; valoare abonament VPN banda garantata .X. lei/luna/legatura = X euro x .X. lei/euro).

- de asemenea, contestatara susține că se considera ca prin folosirea unui curs valutar de .X. lei/euro in loc de .X. lei/euro valoarea estimata a contractului menționata in nota de fundamentare a fost stabilita in mod eronat la suma de .X. lei, valoarea corecta a acestuia fiind de .X. lei.

Constatarea organelor de inspecție fiscală este greșita intrucat, analiza pe care o realizează nu privește contractul pe toata durata lui astfel incat sa argumenteze ca echipamentele livrate si serviciile prestate se incadreaza in valoarea maxima de .X. lei sau in valoarea maxima de .X. lei si astfel sa poata susține ca fiind eronata estimarea valorii contractului la un curs de .X. lei/euro fata de un curs de .X. lei/euro.

Compania susține că organele de inspecție fiscală au stabilit „*un preț real a echipamentelor si serviciilor furnizate*” de .X. SA numai prin raportare la prețul cu care societatea le-a achiziționat de la furnizorii săi, constatarea fiind greșită întrucât, nu se poate stabili ca acesta este prețul real de piață in condițiile in care nu este prezentata o analiza de piață care sa reflecte care erau preturile la care alți furnizori ar fi putut livra aceleași echipamente si ar fi putut presta aceleași servicii, in aceleași condiții de participare la o procedura de achiziții publice.

In ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând diferența dintre cheltuiala cu amortizarea calculata de organele de inspecție fiscală la valoarea reala a mijloacelor fixe achiziționate de la .X. SA si cea calculata de societate, stabilită ca nedeductibila din punct de vedere fiscal prin neincadrarea in prevederile art.21 alin.(1) si art.24 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se arată că mijloacele fixe respective îndeplinesc, în mod cumulativ, prevederile art.24 alin (2), respectiv:

-sunt deținute si utilizate in scopuri administrative,

- au valoare fiscală mai mare decât valoarea stabilita prin Hotarare de Guvern la data intrării in patrimoniu,

-au o durata de utilizare mai mare de un an, astfel incat este eronata constatarea potrivit careia valoarea reala a mijloacelor fixe ar fi cea la care au fost achiziționate de .X. SA de la furnizorii sai.

Ca urmare, compania solicită reducerea bazei de impunere cu suma de 5.230.349 lei si, in consecința, recalcularea obligațiilor fiscale aferente.

**11. Referitor la suma de .X. lei reprezentând cheltuiala cu abonamentele VPN banda garantata aferenta agențiilor proprii nivel 4 achiziționate de la .X. SA**, servicii apreciate ca fiind neutilizate și, pe cale de consecința, nedeductibile din punct de vedere fiscal conform prevederilor art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, contestatara apreciază ca dispozițiile legale invocate nu sunt cele aplicabile acestei spete, deoarece aceste cheltuieli sunt justificate potrivit dispozițiilor art.21 alin.(4) lit.m) Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, așa cum rezulta din documentele prezentate de companie si care însoțesc fiecare factura de prestație de servicii, facturile sunt asumate in ceea ce privește necesitatea, realitatea, legalitatea, operațiunile patrimoniale fiind aprobate, pe propria răspundere a directorului general, respectiv de persoanele care au ocupat aceasta funcție in perioada 2012-2013.

**12. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând cheltuiala cu amortizarea aferenta modernizărilor realizate de .X. SA .X.** in perioada 2011-2013 la spațiul din .X., contestatara susține că organele de inspecție fiscală isi intemeiaza concluziile exclusiv pe constatările Curții de Conturi a României.

Astfel, consideră că în mod eronat au constatat organele de inspecție fiscală că s-a majorat in mod nejustificat valoarea clădirii situate in .X., .X., cu suma de .X. lei, precum și valoarea amenajării terenurilor situate in .X., .X. cu suma de .X. lei.

Arată ca încadrarea in anumite limite de deductibilitate a cheltuielilor cu amortizarea modernizărilor realizate de .X. SA la clădirea din .X., .X., este incorecta.

Astfel, prin Raportul de evaluare a activelor corporale de natura mijloacelor fixe-constructii nr..X./15.03.2012, realizata de .X./15 SRL, membru al asociației profesionale ANEVAR, se stabilește ca valoarea justa a clădirii din .X. suma de .X. lei, valoare superioara valorii de de .X. lei.

Așadar, un evaluator independent constata o valoare de piața mai mare decât cea inregistrata in evidenta contabila după realizarea acțiunii de modernizare, fapt ce infirma orice alta apreciere a unor persoane care nu au expertiza certificata in domeniul construcțiilor.

Pe cale de consecința, societatea susține că se poate vorbi de o majorare nejustificata a valorii imobilului din .X., atat timp cat un evaluator ANEVAR a stabilit ca valoarea justa a clădirii este mai mare decât valoarea acesteia după ce au fost inregistrate in contabilitate toate modernizările.

In concluzie, organul de inspecție fiscală a apreciat in mod neîntemeiat nedeductibilitatea sumei de .X. lei, prin raportare la dispozițiile art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**13. Referitor la baza in valoare de .X. lei,** reprezentând cheltuiala cu amortizarea nedeductibila fiscal calculata ca diferența intre cheltuiala rezultata din aplicarea planului de amortizare corespunzător valorii de achiziție a echipamentelor de la .X. SRL si cheltuiala cu amortizarea calculata *"la valoarea lor reala, pe care orice agent economic ar plati-o in condiții normale de piața libera, conform art.11 alin.(1), art.21 alin.(1), alin.(3) lit.i) si art.24 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal"*, contestatara susține că tratamentul fiscal aplicat bazei suplimentare in suma totala de .X. lei este eronat deoarece valoarea reala a unui bun se stabilește prin liberul schimb intre agenții economici pe o piața concurentiala.

Susține că aceasta valoare a fost rezultatul unei proceduri de achiziție publica de bunuri desfasurata transparent, la care putea participa orice agent economic care depunea o oferta in conformitate cu prevederile O.U.G. nr.34/2006 privind atribuirea contractelor de achiziție publica, a contractelor de concesiune de lucrări publice si a contractelor de concesiune de servicii,

Organele de inspecție fiscală au apreciat eronat ca **valoarea reala** a echipamentelor este valoarea la care acestea au fost achiziționate de .X. SRL de la furnizorul sau.

Or, .X.. nu putea achiziționa aceste echipamente la aceasta **valoarea reala**, atat timp, cat acest furnizor nu a participat in mod direct la procedura de achiziție publica.

**14. Referitor la suma de .X. lei,** valoare stabilita ca diferența intre contravaloarea abonamentelor achiziționate de la .X. SRL, respectiv suma de .X. lei cu TVA si valoarea reala plătită de către acesta către .X. SA pe care orice agent ar plati-o in condiții normale de piața, respectiv suma de .X. lei cu TVA, contestatara susține următoarele:

In opinia organului fiscal, diferența dintre valoarea abonamentelor achiziționate de la .X. SRL si valoarea reala plătită de aceasta către Xerox Romania este nedeductibila din punct de vedere fiscal, prin raportare la dispozițiile art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Societatea apreciează că organele de inspecție fiscală au abordat eronat dispozițiile legale in stabilirea tratamentului fiscal al sumei menționate întrucât in cazul serviciilor de multiplicare sunt aplicabile dispozițiile pct.48 din HG nr.44/2004 pentru

aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit caruia *„Nu intra sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări servicii prevăzută la art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional, prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea”*.

Ca urmare, societatea solicită admiterea contestației pentru această sumă.

**15. Referitor la baza în valoare de .X. lei**, ce reprezintă în opinia organului de inspecție fiscală o cheltuială nedeductibilă întrucât ar fi corespunzătoare unor servicii nesolicitate prin documentația de atribuire, dar prevăzute în contractele subsecvente nr..X./14.06.2010 și nr..X./26.08.2011 încheiate cu .X. SRL, contestatara susține că aprecierea conform căreia această cheltuială ar intra sub incidența prevederilor art.21 alin.1), alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu punctul 48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal este eronată.

Contestatară arată că tratamentul fiscal aplicat sumei de .X. lei reprezentând *„servicii nesolicitate prin documentația de atribuire, dar incluse în contractele subsecvente”* încheiate cu .X. SRL, nu este corect fundamentat prin invocarea prevederilor art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, întrucât:

- serviciile au fost efectiv prestate în baza comenzilor transmise de companie;
- serviciile respective sunt cuprinse în facturi și documente justificative care atestă prestarea serviciilor, și mai mult,

-acestui tip de servicii nu le sunt aplicabile prevederile pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, deoarece aceste servicii intra în categoria serviciilor exceptate de la justificare.

În concluzie, solicită reducerea bazei de impunere cu suma de .X. lei și, în consecință, recalcularea obligațiilor fiscale aferente.

**16. Referitor la suma de .X. lei**, rezultată din derularea Contractului nr..X./31.01.2011 încheiat de .X. și .X. SRL pentru servicii de curierat, contestatară susține că organele de inspecție fiscală abordează în mod eronat Contractul nr..X./31.01.2011 atunci când calculează prețul unitar de transport/exemplar al revistei .X..

Astfel, solicită a se avea în vedere că, atât în anexa nr.1, cât și în anexa nr.2 la caietul de sarcini, este prezentat modul de repartizare a tirajului pe colete ce urmează a fi transportate, iar prin caietul de sarcini este stabilită ca cerința *„sa recepționeze la adresa pusă la dispoziție, coletele ambalate și nu sa recepționeze un număr de exemplare ale revistei .X..”*

Or, organul de inspecție fiscală nu a avut în vedere o simulare a eventualelor costuri suplimentare generate de creșterea tirajului revistei și a punctelor de vânzare, în situația în care costul prestării de servicii s-ar fi realizat în funcție de cantitatea sau volumul transportat.

Totodată, consideră că în cazul serviciilor de transport, devin incidente dispozițiile pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căreia *„Nu intra sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări servicii prevăzută la art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional, prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, **transport** și altele asemenea”*.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au apreciat neintemeiat nedeductibilitatea sumei de .X. lei, prin raportare la dispozițiile art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

## 17. Referitor la:

- **suma de .X. lei**, reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal in perioada octombrie 2010-decembrie 2013 rezultate din derularea contractului de furnizare produse nr..X./20.05.2010 incheiat de .X. cu .X.;

- **suma de .X. lei**, reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal in perioada august 2011-decembrie 2013 rezultate din derularea contractului de furnizare produse nr..X./21.01.2011 incheiat de .X. SA cu .X. SRL;

-**suma de .X. lei**, reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal in perioada august 2011-decembrie 2013 rezultate din derularea contractului de furnizare produse nr..X./25.07.2011 incheiat de .X. SA cu .X., contestatara susține că în fundamentarea nedeductibilitatii cheltuielilor cu amortizarea utilajelor achiziționate cu Contractele de furnizare produse nr..X./20.05.2010, nr..X./21.01.2011 si nr..X./25.07.2011 organele de inspecție fiscală se bazează exclusiv pe calcule privind viteza de producție a utilajelor conform caracteristicilor tehnice ale acestora în condițiile în care, în aprecierea deductibilității cheltuielilor cu amortizarea, ca principiu general, orice cheltuiala, pentru a fi încadrata in categoria cheltuielilor deductibile fiscal, trebuie sa fie efectuata in scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, contestatara arată că organele de inspecție fiscală apreciază ca „*simpla existența a mijloacelor fixe în patrimoniul societății nu conduce automat la concluzia ca acestea au fost utilizate de către societate în scopul obținerii de venituri impozabile mai ales ca aceste echipamente nu pot fi utilizate în scopul obținerii veniturilor licite prevăzute în obiectul de activitate al companiei*”.

.X. susține că, prin analiza efectuată, organele de inspecție fiscală nu demonstrează în niciun fel ca echipamentele achiziționate nu pot fi utilizate în scopul obținerii veniturilor licite prevăzute în obiectul de activitate al companiei și nu a manifestat niciun interes în a solicita o analiză din care să rezulte care este volumul și structura producției proprii, cum sunt seriile de loz în plic și randalinat, loterii pasive, produse realizate și distribuite spre comercializare în rețeaua de vânzare.

Insa, din analiza realizată la nivelul Direcției Economice a companiei se constată că, utilizând aceste utilaje, în perioada 2011-2013 au fost produse prin producție proprie .X. lozuri și tichete de loterie pasivă, prin a căror comercializare s-a obținut, până la data de 31.12.2013, un volum al vânzărilor din comercializarea acestor produse în cuantum de .X. lei.

De asemenea, arată că o parte din aceste produse au făcut obiectul comercializării începând cu anul 2014, utilajele fiind utilizate în realizarea de lozuri în producție proprie, care a avut ca rezultat diversificarea produsului loz și în comercializarea pe piață.

Insa, organele de inspecție fiscală nu analizează de niciun fel fluxul de producție, pentru a stabili dacă aceste echipamente contribuie la realizarea veniturilor companiei.

Mai mult, contestatara arată că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a considerat, în unele luni, cheltuiala cu amortizarea nedeductibilă fiscal, ca urmare a neutilizării anumitor mijloace fixe prevăzute în contracte, ceea ce demonstrează că, lunar, este analizată activitatea unității poligrafice și modul în care mijloacele fixe sunt utilizate în scopul obținerii de venituri impozabile.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală s-au rezumat numai în a interpreta în maniera proprie concluziile auditorilor Curții de Conturi a României și au apreciat în mod neîntemeiat nedeductibilitatea sumei de .X. lei, prin raportare la dispozițiile art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**18. Referitor la suma de .X. lei**, contestatara susține că diferența de cheltuiala nedeductibilă fiscal a rezultat din faptul că, în perioada derulării Contractului nr..X./26.01.2010 incheiat între .X. și .X. SRL, facturile emise de .X. SRL au fost în suma de .X. lei cu TVA, iar costul efectiv al transportului celor două ediții a fost în suma de .X. lei.

De asemenea, arată că organele de inspecție fiscală abordează în mod eronat natura contractului și stabilește prețul transportului pe un exemplar. În fapt, prin contract, .X. SRL se obligă să transporte colete.

Mai mult, din calculele efectuate rezultă un preț mediu/exemplar diferit între edițiile de marți și cele de vineri, în condițiile în care aceste ediții sunt similare și sunt expediate către aceleași locații.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au apreciat în mod neîntemeiat nedeductibilitatea sumei de .X. lei, prin raportare la dispozițiile art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**19. Referitor la suma de .X. lei**, reprezentând diferența dintre sumele achitate către .X., în baza Actului Adițional nr.X la Contractul .X./1992 și sumele considerate de companie nedeductibile pentru perioada 2008-2013, contestatara arată că organele de inspecție fiscală au constatat incorect că Actul adițional nr.X/2000 se încadrează în categoria contractelor de prestări servicii.

De asemenea, se arată că .X. SA a mai fost supusă unui control fiscal finalizat prin Raportul de control nr..X./31.10.2008, prin care s-a stabilit și s-a recunoscut că Actul adițional nr.X/2000 se comporta în derulare ca un contract de credit furnizor.

Pe cale de consecință, valoarea plăților către .X./X. care excede valorii echipamentelor se încadrează în categoria costurilor de finanțare, în conformitate cu prevederile art.23 alin.5 lit.a) din Codul fiscal, costuri cu deductibilitate limitată în funcție de dobânda de referință a BNR.

De altfel, chiar organele de inspecție fiscală au constatat că în Actul adițional nr.X la Contractul .X./1992 nu este prevăzută valoarea totală a serviciilor ce urmează a fi prestate, nu sunt precizate tarifele percepute, în facturile emise de furnizor nu a fost detaliată valoarea prestațiilor de servicii.

Drept urmare, constatarea că „*nu au fost prezentate situații de lucrări, rapoarte de lucru, sau orice alte materiale corespunzătoare care să ateste efectuarea lucrărilor, iar serviciile nu au putut fi cuantificate nici după eventuala efectuare a acestora*” nu poate constitui un argument în susținerea că acestea nu îndeplinesc prevederile pct. 48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru că în această speță nu se aplică aceste prevederi legale.

.X. consideră că în mod incorect și nelegal a fost obligată la plata impozitului pe profit suplimentar și a accesoriilor aferente, întrucât veniturile obținute de partenerul nerezident, conform Actului adițional nr.X/2000 la contractul FN/26.06.1992 în perioada vizată de control nu intra în categoria prestațiilor de servicii pe care prestatorul trebuia să le justifice cu documente în conformitate cu prevederile pct. 48 din HG nr.44/2004 privind normele de aplicare ale Codului fiscal, având în vedere următoarele considerente:

Obiectul Actului adițional nr.X. la contractul .X./1992 este similar celui prevăzut în contractul de credit-furnizor FN/2003, fapt ce rezultă din preambulul contractului de credit-furnizor, în care se specifică „*întrucât, la data de 26.06.1992, .X. a încheiat un contract de Credit Furnizor cu .X., potrivit căruia acesta din urmă a acordat un credit-furnizor în favoarea .X. pentru implementarea unui Sistem la cheie, având ca obiect infrastructura unui sistem computerizat și serviciile aferente operării acestui sistem, parte din acest contract de credit fiind garantat de Statul Român prin Ministerul Finanțelor Publice, în conformitate cu Hotărârea de Guvern nr.171/1992 privind garantarea creditului extern acordat de .X. SA Grecia pentru automatizarea activității de Loterie*”.

La fel ca și în cazul contractului de credit-furnizor încheiat în anul 2003, analizarea obiectului și a scopului contractului și nu doar a titulaturii acestuia-contract de livrare și prestații, se impune datorită faptului că, pentru a evalua prestațiile părților, este necesară interpretarea voinței interne a acestora la încheierea actului juridic.

Or, intenția părților a fost aceea de a finanța, respectiv a implementa un sistem, potrivit

unui plan de implementare prevăzut la art. 5 al actului adițional.

Iar implementarea sistemului presupune atât echipamente, cât și pregătirea personalului beneficiarului, precum și orice activități legate de implementare-necesare pentru funcționarea sistemului.

Intenția părților rezulta din interpretarea coordonată a clauzelor contractuale, prin aplicarea principiilor prevăzute de art.982 din Codul Civil, potrivit căruia *"Toate clauzele convențiilor se interpretează unele prin altele, dându-se fiecăreia înțelesul ce rezulta din actul întreg"*.

Astfel, având în vedere prestațiile la care s-au obligat părțile prin contract, rezulta că intenția acestora a fost de a agreea cu privire la finanțarea și implementarea sistemului, obligație asumată de către furnizor, careia îi corespunde obligația corelativă de plată (rambursare a finanțării) asumată de beneficiar.

În considerarea obligațiilor stabilite prin contract, părțile au stabilit contravaloarea acestora, respectiv modalitatea în care beneficiarul va achita întregul sistem implementat de către furnizor.

Astfel, rambursarea finanțării constă, conform stipulațiilor contractuale, într-un procent calculat asupra încasărilor totale ale jocurilor loteristice jucate pe sistem, procent care se achită lunar furnizorului.

În consecință, sumele de bani achitate de către beneficiar furnizorului, nu reprezintă exclusiv contravaloarea echipamentelor furnizate, ci și implementarea și asistarea exploatării sistemului, aceasta presupunând toate acțiunile și resursele descrise mai sus.

***II. Prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./30.09.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală pentru persoane juridice, emisă de organele inspecția fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.09.2016, astfel:***

**1. Cu privire la suma de .X. lei, inclusiv TVA,** s-a constatat că pentru X de automobile procurate pentru activitatea proprie, .X. a plătit în plus față de prețurile practicate de .X. S.R.L. .X. suma totală de .X. lei, inclusiv TVA.

Din Procesul verbal nr..X./09.03.2011 întocmit de ANAF- Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a rezultat că prețurile practicate de .X. S.R.L..X. pentru .X. sunt mai mari decât cele practicate pentru alți clienți.

Astfel, .X. S.R.L. .X. nu numai că nu a oferit un discount, ci a oferit prețuri mai mari decât cele pe care le practica respectiva companie la data ofertei către ceilalți clienți.

S-a constatat că aceste cheltuieli cu achiziționarea de automobile, la un preț supraevaluat, au majorat valoarea de inventar a mijloacelor de transport înregistrate în contabilitatea companiei, ducând astfel la înregistrarea unor cheltuieli cu amortizarea mai mari decât valoarea lor reală.

Organele de inspecție fiscală au întocmit Situația privind mijloacele fixe achiziționate de la .X. și a amortizării aferente acestora, în care sunt prezentate mijloacele fixe achiziționate de la .X. S.R.L. respectiv

Situația privind mijloacele fixe achiziționate de la .X. și a amortizării înregistrate, în care este prezentată Situația privind darea în funcțiune a acestora și a duratei normale de utilizare a acestora.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au întocmit „Situația privind diferențele suplimentare cheltuielilor cu amortizarea autoturismelor achiziționate de la .X., considerate nedeductibile la calculul profitului impozabil în perioada 2008 – 2013”, ținându-se cont de amortizarea considerată de societate nedeductibilă la calculul profitului impozabil, diferențele suplimentare referindu-se numai la valoarea care depășește prețul real al autovehiculelor, pe care orice agent economic l-ar plăti în condiții normale de piață liberă, care excede valorii considerate deja de societate nedeductibilă din punct de vedere fiscal.

Rezulta ca suma de .X. lei este nedeductibila din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit deoarece nu are legatura cu activitatea proprie desfasurata, nefiind aferente veniturilor realizate in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**2. Referitor la suma de .X. lei,** reprezentând cheltuielile cu amortizarea imobilizarilor corporale aferente "dispeceratului national" achizitionate de la .X. SRL, s-a constatat că nu sunt aferente veniturilor companiei, asa cum sunt detaliate in obiectul de activitate al acesteia, fapt pentru care amortizarea acestor mijloace fixe este nedeductibila din punct de vedere fiscal pe perioada iulie 2011 – decembrie 2013.

Conform prevederilor art.21 alin.(3) lit.i și art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile aferente achiziționării unor mijloace fixe se pot recupera din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, în condițiile în care mijlocul fix amortizabil este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative, are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a guvernului și are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Condițiile prevăzute de lege fiind impuse a se îndeplini cumulativ, presupune că neîndeplinirea uneia din aceste conditii conduce automat la nedeductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe.

Așadar, existența mijloacelor fixe în patrimoniul societății nu conduce automat la concluzia că acestea au și fost utilizate de catre societate in scopul obținerii de venituri impozabile, mai ales ca aceste echipamente nu pot fi utilizate în scopul obtinerii veniturilor licite prevazute în obiectul de activitate al companiei.

**3. Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere la calculul impozitului pe profit suma de .X. lei** reprezentând cheltuieli cu amortizarea licentelor software aferente "dispeceratului national" înregistrate în perioada verificata si care nu sunt aferente veniturilor societății.

Din situația de fapt prezentată în Procesul verbal nr..X./12.04.2011 și Procesul verbal nr..X./18.04.2011 încheiate de .X., a rezultat că software-ul de monitorizare vândut de .X. SRL către .X.. a fost achizitionat printr-o firma interpusa .X. SRL, radiata si ca in fișierele PDF inscripționate pe CD este menționat ca producător .X. SRL. De asemenea, se arata ca, în conformitate cu catalogul pentru perioada 2009 descărcat de pe site-ul .X. SRL, firmă producătoare, produsul .X. era disponibil la un preț de X EUR fără TVA, respectiv .X. euro inclusiv TVA echivalenta.X. lei. Așadar, s-a constatat că .X.. a achiziționat software-ul la prețul de .X. lei inclusiv TVA, la un preț de .X. ori mai mare decât prețul real al soft-ului.

Mai mult, inființarea Dispeceratului Național de Monitorizare este în sarcina societăților specializate de pază și protecție, achiziția unor imobilizari necorporale legate de acesta nefiind justificata economic nici din punct de vedere al utilității și nici din punct de vedere al necesitatii pentru desfasurarea în bune condiții a obiectului de activitate al companiei.

Astfel, cheltuielile aferente achiziționării unor imobilizari amortizabile conform art.1 si 7 ale Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, se pot recupera din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, în condițiile în care acestea sunt utilizate in scopul obținerii de venituri impozabile. În concluzie, compania avea obligația de a înregistra cheltuielile cu amortizarea licentelor în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal, potrivit prevederilor art.19 alin.1 si art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

**4. Organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei reprezintă licența „Monitorizare control acces/pontaj .X.”** care nu a fost utilizata ca urmare a neimplementării

programului în contabilitatea societății, durata de utilizare a acesteia fiind nula. În consecința nu sunt aplicabile prevederile art.24 alin.(10) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar compania avea obligația de a înregistra cheltuielile cu amortizarea acestei licențe în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal.

S-a constatat că aceste cheltuieli aferente achiziționării unor imobilizări amortizabile conform art.1 și 7 ale Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, se pot recupera din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, în condițiile în care sunt utilizate în scopul obținerii de venituri impozabile.

Astfel, compania avea obligația de a înregistra cheltuielile cu amortizarea licențelor în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal potrivit prevederilor art.19 alin.1 și art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, suma de .X. lei reprezintă licența „Monitorizare control acces/pontaj .X.” care nu a fost utilizată ca urmare a neimplementării programului în contabilitatea companiei, aceasta neputând prezenta documente care să justifice funcționarea și utilizarea acestor licențe în cadrul activității desfășurate conform statutului, concluzia fiind că durata de utilizare este zero luni, în consecința nefiind aplicabile prevederile art.24 alin.(10) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, compania avea obligația de a înregistra cheltuielile cu amortizarea licențelor în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal, potrivit prevederilor art.19 alin.1 și art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**5. Organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei reprezintă servicii de monitorizare supraevaluate,** care au majorat valoarea de inventar a sistemelor de securitate, ducând astfel la înregistrarea unor cheltuieli cu amortizarea mai mari decât valoarea lor reală.

Din verificare rezultă că prețul mediu de piață pentru serviciile de monitorizare și intervenție este de .X. lei fără TVA pentru un obiectiv (xLEI/ZI), față de .X. lei fără TVA (.X. LEI/ZI) plătit de către .X..

S-a constatat că justificarea acestor servicii trebuie efectuată în condițiile prevăzute în art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și respectiv punctul 48 din H.G. nr.44/2004 privind normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar compania nu a dovedit prestarea efectivă a acestor servicii și nici necesitatea efectuării acestor cheltuieli nefiind prezentate în special elemente de recunoaștere a cheltuielilor pe bază de documente justificative care să ateste prestarea efectivă la nivelul real al valorii stabilite pe piață pentru compania verificată, a serviciilor pentru partea care excede valorii reale respectiv valorii de piață.

**6. În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând supraevaluare valoare abonament .X. .** Din „Situatia privind prețurile la care au fost subcontractate serviciile de monitorizare” și luând în considerare că societățile cărora le-a fost subcontractată prestarea serviciilor desfășoară activitate pe întreg teritoriul țării, rezultă că prețul mediu de piață pentru serviciile de monitorizare și intervenție este de .X. lei fără TVA pentru un obiectiv (.X. LEI/ZI), față de .X. lei fără TVA (.X. lei/zi) plătit de către .X.. S.A.

Mai mult, prin Actul adițional nr..X./02.02.2011 la Contractul de furnizare nr..X./26.01.2006, valoarea abonamentului lunar aferent serviciilor de monitorizare și intervenție aferent unei agenții a fost triplat, respectiv de la .X. lei fără TVA la suma de .X. lei fără TVA, fără a fi modificate alte clauze ale contractului încheiat inițial. Atât compania, cât și societatea prestatoare nu au dovedit prestarea efectivă a acestor servicii și nici necesitatea efectuării acestor cheltuieli pentru activitatea desfășurată de companie, nefiind prezentate în special elemente de recunoaștere a cheltuielilor pe baza de documente justificative care să ateste



prestarea efectivă la nivelul real al valorii stabilite pe piață, a serviciilor pentru partea care excede valorii reale respectiv valorii de piață.

Aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil conform art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.22 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal. Justificarea acestor servicii și deducerea lor se realizează numai dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute în art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și respectiv punctul 48 din H.G. nr.44/2004 privind normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, nefiind prezentate în special elemente de recunoaștere a cheltuielilor pe bază de documente justificative care să ateste prestarea efectivă la nivelul real al valorii stabilite pe piață, a serviciilor pentru partea care excede valorii reale respectiv valorii de piață, organele de inspecție fiscală au procedat la aplicarea prevederilor art.11 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

#### **7. S-a constatat că suma de .X. lei reprezintă valoare servicii paza peste valoarea de piață aferente Contractului nr..X./2011.**

Având în vedere că tariful real pe ora paza a fost de .X. lei inclusiv TVA, în condițiile în care .X. a achitat .X. lei, compania a achitat în perioada martie 2011 – decembrie 2013 mai mult cu suma de .X. lei față de pretul de piață (real) al acestor servicii, procedându-se la aplicarea prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil conform art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar justificarea se realizează numai dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute în art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și respectiv punctul 48 din H.G. nr.44/2004 privind normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Atât compania, cât și societatea prestatoare nu au dovedit prestarea efectivă a acestor servicii și nici necesitatea efectuării acestor cheltuieli pentru activitatea desfășurată de companie nefiind prezentate în special elemente de recunoaștere a cheltuielilor pe bază de documente justificative care să ateste prestarea efectivă a serviciilor pentru partea care excede valorii reale respectiv valorii de piață.

#### **8. S-a constatat că suma de .X. lei reprezintă valoare servicii paza peste valoarea de piață, aferenta Contractului nr..X./2011.**

Compania a achitat în perioada martie 2011 – decembrie 2013, mai mult cu suma de .X. lei față de pretul real al acestor servicii. S-a constatat că nu a fost justificată necesitatea prestării acestora în scopul activității de bază, atât timp cât contractul inițial includea toate elementele necesare implementării și funcționării întregului sistem integrat de securitate și, în consecință, sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit conform art.21 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Justificarea acestor cheltuieli se realizează numai dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute în art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și respectiv punctul 48 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal. Însă, atât compania, cât și societatea prestatoare nu au dovedit prestarea efectivă a acestor servicii și nici necesitatea efectuării acestor cheltuieli pentru activitatea desfășurată de companie nefiind prezentate în special elemente de recunoaștere a cheltuielilor pe bază de documente justificative care să ateste prestarea efectivă pentru compania verificată, a serviciilor pentru partea care excede valorii reale, respectiv valorii de piață.

Organele de inspecție fiscală au procedat la aplicarea prevederilor art.11 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**9. S-a constatat că pentru suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu servicii Case Avocatura** nu a fost justificată necesitatea prestării acestora în scopul realizării veniturilor, fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil, conform prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Justificarea acestor servicii se realizează în condițiile prevăzute în art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și respectiv punctul 48 din H.G. nr. 44/2004 privind normele de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, însă atât compania cât și societatea prestatoare nu au dovedit prestarea efectivă a acestor servicii și nici necesitatea efectuării acestor cheltuieli pentru activitatea desfășurată de companie nefiind prezentate în special elemente de recunoaștere a cheltuielilor pe bază de documente justificative.

**10. În ședința Consiliului de Administrație din data de 01.03.2011 a fost aprobată Nota de fundamentare privind proiectul programului de investiții pe anul 2011**, în care la pct.4.2. s-a prevăzut „*Realizarea unui Sistem Integrat de Comunicații*” în valoare de .X. lei pentru anul 2011. Valoarea totală a investiției a fost estimată la suma de .X. lei fără T.V.A. pe o perioadă de patru ani și a avut la bază studiul de fezabilitate realizat de .X. S.R.L. în luna noiembrie 2009.

În vederea fundamentării achiziției sistemului de comunicații, în data de 12.01.2011 Departamentul Informatică și Comunicații a întocmit Nota de fundamentare privind sistemul integrat de comunicații și operațiuni comerciale la sediul central, centrele zonale și agențiile din teritoriu, prin care au fost incluse și alte tipuri de servicii, care nu au fost prevăzute în studiul de fezabilitate pentru „*Prestarea serviciilor de implementare a unui sistem propriu integrat de comunicații al .X. S.A.*”.

De asemenea, prin această notă s-a prevăzut o creștere a costurilor față de cele prevăzute în studiu, deoarece în acel studiu nu sunt prinse și agențiile mandatate în număr de aproximativ 1000. În consecință, valoarea totală a investiției a fost de aproximativ .X. EURO (adică .X. lei), fără T.V.A. și s-a derulat pe o perioadă de patru ani. Calculele au fost făcute la cursul: 1 EURO = .X. lei

Totodată, s-a constatat faptul că, pentru determinarea valorii estimate în lei a investiției, .X.. a utilizat un curs valutar supraevaluat de .X. lei pentru 1 euro, în condițiile în care valoarea ofertei estimată în lei trebuia să fie determinată în echivalent euro la cursul mediu al pieței valutare, calculat de Banca Națională a României pentru luna decembrie 2010, respectiv .X. lei.

Valoarea estimată a contractului menționată în nota de fundamentare a fost stabilită în mod eronat la suma de .X. lei (.X. Euro x .X. lei), valoarea corectă a acestuia fiind de .X. lei (.X. Euro x .X. lei). Procedând în acest mod, .X.. a majorat artificial cu suma de .X. lei (.X. Euro) valoarea estimată a investiției cu scopul de a supraevalua valoarea contractului.

Astfel, valoarea reală a contractului a fost de .X. lei, față de cea înscrisă în contract în suma de .X. lei, ca urmare a supraevaluării prin folosirea unui curs valutar de .X. lei/1 Euro .

De asemenea, din constatările Curtii de Conturi rezultă că valoarea contractului a fost majorată artificial cu suma de .X. lei.

Ca urmare s-a procedat la recalcularea valorii echipamentelor și serviciilor achiziționate de la .X. S.A. prin ajustare cu procentul de .X.03 % (100% - .X.%), reprezentând diferența dintre cursul de .X. lei/1 Euro față de .X. lei/1 Euro.

Astfel, valoarea echipamentelor înregistrate în evidența societății în suma de .X. lei a fost diminuată cu suma de .X. lei, corespunzător ajustării, rezultând o valoare de .X. lei.

Totodată, s-a constatat suma de .X. lei reprezintă valoarea echipamentelor nereceptionate, pentru care nu a fost calculată amortizare nedeductibilă fiscal corespunzător procentului de .X.03 %, respectiv pentru suma de .X. lei.

Pentru suma de .X. lei (.X. lei - .X. lei) pe durata de utilizare a mijloacelor fixe, respectiv 48 luni a rezultat o cheltuiala cu amortizarea nedeductibila fiscal in luna in suma de .X. lei, iar pentru perioada de verificare o cheltuiala cu amortizarea nedeductibila fiscal in suma totala de .X. lei.

Totodata, societatea a inregistrat pe costuri suma de .X. lei , reprezentand contravaloarea abonamentelor de telefonie mobila si fixa, internet si linii VPN la un curs supraevaluat de .X. lei/1 Euro fata de .X. lei/1Euro, respectiv suma de .X. lei.

Rezulta ca, suma de **.X. lei** ca diferenta intre suma inregistrata pe costuri la cursul de .X. lei/1 Euro și cea corespunzatoare cursului de .X. lei/1Euro, reprezinta cheltuiala nedeductibila fiscal

În consecință, s-au stabilit cheltuieli nedeductibile astfel:

- suma de .X.2 lei, reprezinta cheltuiala cu amortizarea nedeductibila fiscal aferenta ajustarii valorii facturilor de achizitii echipamente si servicii de instalare, ca urmare a folosirii unui curs valutar supraevaluat, conform art.11 alin.(1), art.21 alin.(1), alin.(3) lit.i) si art.24 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in perioada noiembrie 2011- decembrie 2013.

- suma de .X. lei contravaloarea abonamentelor de telefonie mobila si fixa, internet si linii VPN la un curs supraevaluat, în temeiul art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completarile și modificarile ulterioare, coroborat cu punctul 48 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, aferente perioadei iulie 2011 - decembrie 2013. Având în vedere și dispozițiile art.11 alin.(1) al Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru aceste cheltuieli nu a fost justificata necesitatea prestarii in scopul activitatii.

**De asemenea, s-a constatat că la data de 13.04.2011, .X.. a incheiat cu .X. S.A.,** lider in asociere cu .X. S.A., Contractul de prestarii de servicii nr.X., avand ca obiect prestarea de servicii de instalare de echipamente de comunicatii la sediul central, centrele de profit si agentiiile din teritoriu. Valoarea contractului a fost de .X. lei fara T.V.A. (.X. lei cu T.V.A. ), iar durata de 48 de luni, pentru un numar de .X. de locatii.

Ulterior, in data de 23.06.2011 .X.. S.A. a incheiat actul aditional nr.1 la Contractul de prestari de servicii nr.X./13.04.2011, prin care a fost stabilita valoarea echipamentelor la valoarea de .X. lei fara T.V.A. si valoarea taxelor de instalare la valoarea de .X. lei .

Din constatările Curtii de Conturi a Romaniei a rezultat că preturile echipamentelor achizitionate în baza Actului aditional nr.X au fost supraevaluate, fiind de trei ori mai mari decat preturile practicate pe piața la acea data.

In vederea fundamentarii aspectelor constatate, precum si a obtinerii de informatii suplimentare cu privire la preturile reale de achizitie a echipamentelor si ale serviciilor care au facut obiectul contractului, Curtea de Conturi a Romaniei a solicitat Agentiei Nationale de Administrare Fiscala efectuarea de verificari privind circuitul sumelor platite de .X.. catre .X. S.A.

Urmare solicitarii Curtii de Conturi a Romaniei, A.N.A.F. - Garda Financiara -Comisariatul General a incheiat Nota de constatare nr. .X./04.07.2012 la .X. S.A din care au rezultat urmatoarele aspecte:

In scopul indeplinirii obiectului Contractului de prestari de servicii nr.X./13.04.2011 incheiat de .X.. cu .X. S.A., acesta din urma a derulat relatii comerciale cu .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.A., .X. S.A. și .X. S.R.L..

In vederea realizarii contractului .X. S.A. a achizitionat de la .X. S.R.L. echipamente cu suma de .X. lei cu T.V.A., pe care le-a facturat catre .X.. cu suma de .X. lei cu T.V.A., suma de .X. lei o reprezinta taxele de curier achitate, rezultand o diferenta de .X. lei achitata in plus fata de valoarea de achizitie a bunurilor.

In aceasi perioada, in baza Acordului de subcontractare nr. .X./2011 .X. S.A. a facturat catre .X. S.A. servicii de comunicatii in valoare de .X. lei, iar .X. S.A. a facturat catre .X. S.A. servicii de comunicatii în valoare de .X. lei.

Aceste servicii de comunicatii achizitionate de la .X. S.A. si .X. S.A. de .X. S.A. au fost refacturate mai departe catre .X.. cu suma de .X. lei, rezultand o diferenta de .X. lei.

Pentru instalarea si punerea in functiune a echipamentelor in locatiile .X.. .X. S.A. a achitat in baza acordului de subcontractare suma de .X. lei catre .X. S.R.L., desi pentru aceleasi servicii .X. S.A. a facturat catre .X.. suma de .X. lei. Din verificarile efectuate de A.N.A.F. - Garda Financiara a rezultat faptul ca serviciile facturate si achitate catre .X. S.R.L. nu au fost reale.

Potrivit clauzelor contractului nr..X./14.04.2011 incheiat intre .X. S.A. si .X. S.R.L., furnizorul trebuia sa execute si sa finalizeze „servicii de configurare si testare calitativa pentru echipamente .X. de tip CPE”. La data de 26.06.2011 au fost predate de .X. S.A. catre .X. S.A. un numar de X Router .X.-SEC-K9 si un numar de X Router .X. X, acestea intrand in custodia .X.. la data de 27.06.2011, iar .X. S.R.L., neavand niciun angajat se afla in imposibilitate fizica de a configura aceste echipamente.

In mod similar, .X. S.R.L. s-a aflat in imposibilitate fizica de a pune in functiune echipamentele .X. si de a le testa la fiecare din cele .X. locatii, ce au facut obiectul contractului nr..X./07.06.2011 incheiat de aceasta firma cu .X. S.A.

In fapt, produsele si serviciile aferente Contractului nr..X./13.04.2011 incheiat intre .X.. si .X. S.A. au fost furnizate de .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.A. si .X. S.A. si au fost in suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei).

Pana la data de 18.06.2012, .X. S.A. a facturat catre .X.. echipamente și servicii in suma de .X. lei, rezulta ca au fost achizitionate echipamente si servicii la o valoare mai mare cu .X. %, respectiv cu suma de .X. lei, fata de valoarea la care au fost achizitionate de .X. S.A. de la .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.A. si .X. S.A.

In vederea valorificarii constatarilor organului de control al Curtii de Conturi a Romaniei, organele de inspectie fiscala au solicitat companiei sa prezinte situatia mijloacelor fixe impreuna cu serviciile de instalare achizitionate de la .X. S.A. si inregistrate de catre .X.. ca mijloace corporale supuse amortizarii. .X. a prezentat Situatia mijloacelor fixe achizitionate de la .X. S.A. inregistrate in evidenta contabila in suma totala de .X. lei.

Ca urmare, rezulta ca valoarea reala a mijloacelor fixe a fost in suma de .X. lei, reprezentand achizitia de la .X. S.R.L. in suma de .X. lei, împreuna cu taxele de curier de la .X. S.R.L. in suma de .X. lei.

Din suma de .X. lei inregistrata de societate in evidenta contabila, suma de .X. lei este reprezentată de echipamente nereceptionate pana la data de 31.12.2013, rezulta o valoare de .X. lei supusa amortizarii. Valoarea reala a mijloacelor fixe a fost in suma de .X. lei, reprezentand un procent de .X.% din valoarea cu care au fost achizitionate, din care s-a sczut valoarea corespunzatoare echipamentele nereceptionate si rezulta o valoare de .X. lei, suma ce trebuia supusa amortizarii de catre societate.

Astfel, suma de .X. lei reprezinta valoarea amortizabila a echipamentelor nedeductibila fiscal ca diferenta intre suma de .X. lei inregistrata de societate pe costuri si supusa amortizarii si suma de .X. lei valoarea reala a echipamentelor, pe care orice agent economic ar plati-o in conditii normale de piata libera.

Avand in vedere ca durata de utilizare a mijloacelor fixe a fost de 48 de luni, au fost stabilite cheltuieli cu amortizarea nedeductibile fiscal in luna in suma de .X. lei (.X. lei /48 luni), din care s-a tinut cont de cheltuiala nedeductibila stabilita de societate in suma de .X. lei, rezultand pentru perioada de verificare cheltuieli cu amortizarea nedeductibile fiscal in suma totala de .X. lei.

Astfel, s-a procedat la recalcularea amortizarii lunare la valoarea reala a mijloacelor fixe in suma de .X. lei pe luna, fata de suma de .X. lei pe luna inregistrata de societate, rezultand o

diferenta in suma de .X. lei, cheltuiala cu amortizarea nedeductibila fiscal, din care s-a scăzut cheltuiala nedeductibila stabilita de societate in suma de .X. lei.

Pentru perioada verificata, noiembrie 2011- decembrie 2013 cheltuiala cu amortizarea nedeductibila fiscal este in suma totala de .X. lei.

**11. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând abonamente VPN banda garantată aferentă agențiilor proprii, s-au constatat următoarele:**

Contractul nr..X./13.04.2011 incheiat cu .X. S.A., a avut ca obiect prestarea de servicii de comunicatii la sediul central, centrele zonale si agentiile din teritoriu ale .X., fiind prevazute mai multe tipuri de servicii de telefonie fixa, mobila, internet, furnizate prin intermediul mai multor tipuri de abonamente.

Printre serviciile de comunicatii furnizate s-au numarat si conexiunile VPN cu abonamentele aferente, acestea fiind de 5 tipuri, iar clasificarea lor s-a efectuat in functie de latimea de banda garantata.

Cu adresa nr.X./28.03.2012 Departamentul Comunicatii si Informatizare al .X.. S.A. propune *„aprobarea sistarii temporare a serviciilor de VPN cu agentiile proprii din tara, lasand eventual .X., ca pilot in prima faza, pentru testarea aplicatiei proprii create si implementarea acesteia.”*

Motivul care a stat la baza solicitarii de suspendare temporara a acestor servicii a fost *„nefolosirea sistemului de comunicatii la intreaga capacitate, adica pana in agentiile proprii ”*, datorita inexistentei sistemului integrat informatic.

In timpul derularii contractului de prestari de servicii nr..X./13.04.2011, prin Notificarea nr..X./07.05.2012 .X.. a solicitat .X. S.A. suspendarea temporara a serviciilor de VPN pe o perioada de 12 luni. .X. SA a refuzat, precizand prin adresa nr..X./22.05.2012 ca *„va continua sa presteze serviciile ce fac obiectul contractului de prestari servicii nr..X./13.04.2011 ”*.

Prin adresa nr..X./30.05.2012 Departamentul Economic al .X.. isi exprima punctul de vedere cu privire la Contractul nr..X./13.04.2011 si anume *„Sistemul integrat de comunicatii trebuie sa asigure cumulativ reducerea costurilor de comunicatie in toate locatiile companiei (comparativ cu sistemul de comunicatii utilizat anterior), sa creeze un plus de eficienta prin transmiterea operativa a informatiilor legate de obiectul principal de activitate al companiei, precum și reducerea costurilor legate de operarea si transmiterea datelor prelucrate din de vanzare....”*.

*„Sistemul de Comunicatii prin VPN, la momentul actual are doar cateva componente in functiune și asigura trasmisia de informatii intre Sediul Central, .X., Sediile centrelor de profit judetene și DVC-uri, fara a transmite informatiile din punctele de vanzare proprii, drept urmare nu se comporta ca un Sistem Integrat (reprezentand obiectul achizitiei)”*.

*„.... la nivelul retelei de vanzare exista o arhitectura hardware si aplicatii soft specifice pentru organizarea și administrarea jocurilor de tip loto, pariuri sportive si videoloterie (asigurate prin derularea contractelor cu partenerii greci, perioada 2000-2008), introducerea noii forme de comunicatii paralel cu cea existenta va conduce la inregistrarea de costuri suplimentare pentru acelasi tip de serviciu, in conditiile in care nu este (Sistemul de comunicatii VPN, arhitectura si aplicatii soft specifice jocurilor loteristice si neoloteristice, Sistem Integrat Informatic si Sistem Integrat de Securitate).”*

*„....la nivelul agentiiilor proprii nu exista o structura hardware si aplicatii software de gestiune a activitatilor economice care sa necesite utilizarea unui sistem de comunicatii de data prin VPN, drept urmare exista incertitudini in ceea ce priveste valoarea creantelor transmise de partenerul de contract in perioada ianuarie-aprilie 2012....”*.

Din analiza efectuata de departamentul economic rezulta ca sunt generate costuri suplimentare fara efect în cresterea volumului de vanzari si ca urmare aceasta solicita conducerii .X.. suspendarea partiala a derularii contractului cu .X. SA, deoarece la momentul respectiv nu era achizitionat Sistemul Informatic Integrat.

Urmare acestei adrese a Departamentului Economic au fost sistate platile incepand cu luna februarie 2012.

In data de 29.08.2012 in baza Punctului de vedere al Departamentului Comunicatii si Informatizare inregistrat la .X.. Cabinet sub nr..X. conducerea societatii a aprobat reluarea platilor aferente abonamentelor VPN banda garantata si a abonamentului internet, inclusiv contravaloarea abonamentelor VPN banda garantata aferente agentilor proprii care nu utilizau acest serviciu.

Datorita clauzelor contractuale defavorabile companiei, prevazute in contractul incheiat cu .X. SA, .X.. nu a putut suspenda serviciile de comunicatii nefolosite, generand costuri nejustificate in suma de .X. lei. Suma a fost stabilita de echipa de control a Curtii de Conturi a Romaniei pentru serviciile VPN neutilizate, aferente agentilor proprii nivel 4 - 256 Kbps si a vizat facturile emise in perioada ianuarie - septembrie 2012.

In vederea valorificarii constatarilor inscrise in raportul de control al Curtii de Conturi, organele de inspectie fiscala au stabilit ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal contravaloarea abonamentelor VPN banda garantata aferenta agentilor proprii nivel .X. Kbps, deoarece aceste servicii nu au fost folosite si nu au generat venituri pentru societate, in conditiile in care agentii proprii nu dispuneau de un sistem software și hardware necesar.

Astfel, cheltuiala inregistrata de societate in perioada ianuarie 2012 - decembrie 2013 in suma de .X. lei, reprezinta o cheltuiala nedeductibila fiscal, conform prevederilor art. 21 alin.(1) si alin. (4) lit.m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu punctul 48 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Urmare masurilor stabilite in Decizia nr.X/10.12.2012, Servicul Control Intern al .X.. a efectuat o verificare si a incheiat Procesul verbal de control nr.X/17.01.2014. Obiectivele controlului au fost urmatoarele:

- stabilirea intinderii prejudiciului, reprezentand valoarea prevazuta in plus in contract fata de valoarea ofertei .X. SA, lider in asociere cu .X. SA, cuantificata de comisia de evaluare si luarea masurilor legale in vederea recuperarii prejudiciului;
- stabilirea intinderii prejudiciului reprezentand platile efectuate de catre .X. SA in favoarea .X. SA, pentru decontarea abonamentelor VPN banda garantata aferenta agentilor proprii care nu au utilizat serviciile de comunicatie si luarea masurilor legale in vederea recuperarii acestuia;
- stabilirea intinderii prejudiciului reprezentand sumele achitate in plus de catre .X. SA în favoarea .X. SA fata de valoarea reala a produselor achizitionate si luarea masurilor legale in vederea recuperarii acestuia.

Urmare acestui control intern, s-a procedat la stabilirea prejudiciului in baza Raportului de control nr..X. din data de 25.10.2012 incheiat de auditori publici externi din cadrul Curtii de Conturi a Romaniei si au fost stabilite persoanele raspunzatoare.

Totodata, urmare controlului efectuat de Curtea de Conturi a Romaniei in perioada 13.01.2014-15.01.2014, a fost emisa Decizia nr.3/2014 privind inlaturarea deficientelor constatate si consemnate in Raportul de control nr..X./22.01.2012, incheiat in urma actiunii de control cu tema „*Verificarea modului de aducere la indeplinire a masurilor dispuse prin Decizia nr.17/2012, emisa de catre Curtea de Conturi a Romaniei*”.

S-a intocmit Procesul verbal de control nr..X./17.01.2014 si Nota de prezentare inregistrata sub nr..X./22.01.2014, aprobata de directorul general.

A fost realizata procedura prealabila si obligatorie a medierii și, ulterior, s-a formulat actiune in raspundere patrimoniala – dosar nr..X./3/2014 al Tribunalului .X. – Sectia a VIII –a, dosar suspendat, pana la solutionarea dosarului penal DNA nr..X./2011.

In acelasi timp, societatea a realizat procedura prealabila si obligatorie a medierii și, ulterior, a formulat actiune in raspundere patrimoniala – dosar nr..X./3/2014 al Tribunalului .X. – Sectia a VIII –a. Dosar suspendat, pana la solutionarea dosarului penal DNA nr..X./2011.

De asemenea, prin Ordonanta de extindere a urmaririi penale emisa in data de 29.07.2015 de Sectia de combatere a Infractiunilor asimilate infractiunilor de coruptie din cadrul Parchetului de pe langa Inalta Curte de Casatie si Justitie – Directia Nationala Anticoruptie in dosarul nr. .X./2011, s-a dispus extinderea cercetarilor si inceperea urmaririi penale in cauza pentru Contractul de prestari de servicii nr..X./13.04.2011 incheiat cu asocierea formata din .X. SA si .X. SRL.

Astfel prin adresa nr..X./19.06.2015 .X. a comunicat DNA faptul că „la nivelul agentilor proprii, nu exista o structura hardware si aplicatii software de gestiune a activitatilor economice care sa necesite utilizarea unui sistem de comunicatii de date prin VPN” concluzionand faptul ca „nu au existat transferuri de date specifice aplicatiilor informatice de gestiune economica din cadrul .X..S.A. ”.

In Ordonanta se concluzioneaza ca suma de .X. lei, reprezentand contravaloare abonament VPN banda garantata 256 kbps achitata de .X. in perioada ianuarie 2012 - aprilie 2014 catre .X. SA a fost pentru „servicii neutilizate in fapt” si reprezinta prejudiciu.

Tot in Ordonanta, se precizeaza ca echipamentele si serviciile achizitionate pana la data de 18.06.2012 de la .X. SA au fost facturate catre .X. cu valoarea totala de .X. lei, în conditiile in care acestea au fost achizitionate de la subcontractorii .X. SRL, .X. SA, .X. SA, .X. SRL cu suma de .X. lei, rezultand o diferenta de .X. lei „ce va fi retinuta ca si prejudiciu rezultat din derularea acestui contract, cu precizarea ca perioada de derulare a contractului a fost pana in anul 2015”.

**12. Organele de inspectie fiscală au stabilit suma de .X. lei reprezentand cheltuiala cu amortizarea nedeductibila fiscal aferenta modernizarilor realizate de .X. SA .X. in perioada 2011-2013 conform art.21 alin.(1), alin.(3) lit.i) si art.24 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care este compusa din:**  
-cheltuiala cu amortizarea nedeductibila fiscal la contractele 438 si 231 incheiate cu .X. SA in suma de .X. lei;  
-cheltuiala cu amortizarea nedeductibila fiscal la contractul 411 incheiat cu .X. SA in suma de .X. lei.

.X.. a incheiat cu .X. SA .X. urmatoarele contracte:

- contractul nr.X din data de 24.11.2009 ce a avut ca obiect lucrari de consolidare, recompartimentare si reconditionare fatade la cladirea din .X., .X.. Valoarea contractului a fost de .X. lei fara T.V.A., iar durata de executie a fost de 8 luni de la data ordinului de incepere a lucrarilor;
- contractul nr.X/03.03.2010 in valoare de .X. lei fara T.V.A., pentru lucrari de protejare a sitului arheologic din .X., .X.;
- contractul nr..X./08.06.2010 in valoare de .X. lei fara T.V.A., pentru lucrări suplimentare de consolidare, recompartimentare si reconditionare fatade la imobilul din .X., .X., corpul A;
- contractul nr..X./03.11.2010 cu valoarea de .X. lei fără T.V.A., pentru lucrari de amenajare a imobilului din .X., .X., corpurile B si C si executarea sistematizarii pe verticala a terenului, pe o durata de 6 luni.

Din constatările echipei de control a Curtii de Conturi a Romaniei, au rezultat urmatoarele:

Modul de acordare a avansului de 30 % din Contractul nr..X./24.11.2009 a fost diferit de cel din documentatia de atribuire, incalcanandu-se in acest fel termenii prevazuti la organizarea licitatiei. In aceasta situatie, .X. S.A. .X. a emis factura nr..X./22.01.2010 in suma de .X. lei inclusiv T.V.A., reprezentand avans pentru executia lucrarilor, suma ce a fost incasata cu ordinul de plata nr..X./27.01.2010. Plata avansului de 30% s-a efectuat integral in ianuarie 2010, iar executia lucrarilor a inceput in aprilie 2010 si s-a finalizat in decembrie 2010.

Din verificarile realizate, prin sondaj, a situatiilor de lucrari lunare intocmite de .X. S.A. .X. comparativ cu devizul oferta, anexa la contractul nr..X./24.11.2009, au rezultat o serie de deficiente:

- urmare notelor de comanda suplimentare, s-au inclus in situatiile de lucrari articole de deviz la preturi mai mari decat cele din devizul oferta, anexa la contractul incheiat, in acest fel, s-a facturat si platit necuvenit suma de .X. lei;

- in situatiile de lucrari s-au inclus, in unele cazuri, articole de deviz al caror pret unitar difera de la o perioada la alta, desi respectivele articole de deviz se refera la acelasi tip de lucrare si au explicatie identica asupra continutului lor. Astfel, s-a facturat si platit necuvenit suma de .X. lei.

Rezulta ca, pentru lucrarile executate aferente contractului nr..X./24.11.2009, .X.. a achitat necuvenit la .X. SA .X. suma totala de .X. lei (.X. lei + .X. lei) inclusiv T.V.A..

Ulterior, Curtea de Conturi a Romaniei in baza Raportului de control nr..X./22.01.2014 ce a avut ca obiectiv „*Verificarea modului de aducere la indeplinire a masurilor dispuse prin Decizia nr. 17/2012, emisa de catre Curtea de Conturi, Departamentul II, la .X. SA*” a intocmit Decizia nr.3/11.03.2014 în care s-a stabilit ca masura cuantificarea platilor necuvenite catre .X. S.A. .X..

In raspunsul la intrebarea nr.X a notei explicative inregistrata la .X.. sub nr..X./10.08.2016, dat de domnul .X. – Director general, sunt prezentate demersurile si procedurile legale în vederea recuperarii prejudiciului adus companiei, astfel:

Partea a II a masurii se refera la masura nr.II/10 din Decizia nr.X/2012: stabilirea sumei definitive platita necuvenit, aferenta contractului nr.X/2009 incheiat cu .X. S.A .X. in baza contractului nr.X/2009 si recuperarea acestuia; verificarea realitatii lucrarilor facturate si necesitatea notelor de comanda

suplimentare, aferente contractelor incheiate cu .X. S.A .X. (X/2010, X/2010 si X/2010), precum si urmarirea modului de respectare, pe articole de deviz si echipamente, a preturilor unitare din devizul oferta si facturile de aprovizionare ale constructorului si recuperarea eventualelor diferente constatate:

- s-a intocmit Procesul verbal de control nr.X/07.03.2014 si Nota de prezentare inregistrata sub nr.X/11.03.2014, aprobata de directorul general;

- a fost realizata procedura prealabila si obligatorie a medierii și, ulterior, s-a formulat actiune in raspundere patrimoniala – dosar nr..X./3/2014 al Tribunalului .X. – Sectia a VIII –a. Actiunea a fost respinsa de instanta de fond, ca fiind prescisa. Pana la data prezentei nu a fost comunicata Companiei hotararea de fond.

In vederea indeplinirii masurii, conducerea .X.. a dispus efectuarea unui control financiar de gestiune, finalizat prin Procesul verbal de control nr..X./07.03.2014 intocmit de către Serviciul Control Intern si Nota de prezentare inregistrata sub nr..X./11.03.2014, aprobata de directorul general.

Obiectivul actiunii de control intern a fost stabilirea sumei definitive platita necuvenit catre .X. SA .X., reprezentand diferenta intre preturile unitare din devizul oferta si cele utilizate la intocmirea situatiilor de lucrari.

Din verificarile efectuate, pe categorii de lucrari si articole de deviz, asupra situatiilor de lucrari lunare intocmite de executant, comparativ cu devizul oferta, au rezultat urmatoarele deficiente:

- urmare notelor de comanda suplimentare intocmite, sau inclus in situatiile de lucrari articole de deviz la preturi mai mari decat cele din devizul oferta, anexa la contractul incheiat, valoarea acestor articole fiind în suma de .X. lei, inclusiv T.V.A.;

- practicarea de catre executant a unor preturi diferite, de la o perioada la alta, la aceleasi articole de deviz, din care rezulta o diferenta in plus facturata de .X. SA in suma de .X. lei, inclusiv T.V.A., prin practicarea unor preturi mai mari.

Astfel, rezulta ca masura Curtii de Conturi referitoare la stabilirea diferentelor dintre preturile unitare utilizate la intocmirea situatiilor de lucrari si cele din devizul oferta, aferente contractului nr.X/2009, se concretizeaza in stabilirea unui prejudiciu in suma totala de .X. lei.



De asemenea, conform Procesului verbal de control nr..X./07.03.2014 s-a stabilit ca .X.. a achitat, necuvenit, catre .X. S.A. suma de .X. lei pentru lucrarile aferente contractelor incheiate, dupa cum urmeaza:

- pentru contractul nr. .X./2009 — suma de .X. lei;
- pentru contractul nr. .X./2010 — suma de X lei;
- pentru contractul nr. .X./2010 — suma de X lei;
- pentru contractul nr. .X./2010 — suma de X lei.

Avand in vedere constatarile din procesul verbal de control, rezulta ca prin utilizarea unor norme locale .X. SA .X. a facturat catre .X.. contravaloarea lucrarilor executate potrivit contractelor incheiate la valori mai mari comparativ cu cele calculate prin aplicarea Indicatoarelor normelor de deviz, aprobate prin Ordinele comune nr..X./06.06.2001, ale ministrului finantelor si ministrului lucrarilor publice si amenajarii teritoriului.

La finalizarea lucrarilor executate la Corpul A din cadrul imobilului din .X., .X. a fost intocmit Procesul verbal de receptie a mijlocului fix nr.X in data de 05.05.2011. Suma de .X. lei reprezinta valoarea modernizarilor ce a fost inclusa in valoarea mijlocul fix si a fost inregistrata in evidenta contabila supusa amortizarii pe durata ramasa de functionare. Astfel, valoarea mijlocului fix a fost majorată de la suma de.X. lei la suma de .X. lei, iar cheltuiala cu amortizarea calculata lunar a fost in suma de .X. lei.

Ulterior, ca urmare a reevaluarilor efectuate de societate valoarea mijlocului fix majorat la valoarea de .X. lei, iar amortizarea lunara a fost calculata la valoarea de .X. lei.

Societatea a inregistrat extracontabil prin nota nr.7 din luna iulie 2014 prejudiciul in suma de .X. lei stabilit prin Procesul verbal de control nr..X./07.03.2014 intocmit de Serviciul Control Intern.

Ca urmare a dispozitiilor cuprinse in Ordinul M.F.P. nr.624/15.05.2013 s-a aprobat in sedinta comuna C.A. si A.G.A. din data de 26.06.2013 ca .X.. sa incheie cu Oficiul National pentru Jocuri de Noroc un contract de comodat cu privire la imobilul situat in .X., .X..

Astfel, in data de 01.08.2013 a fost incheiat contractul de comodat nr..X./01.08.2013 ce a vizat darea în folosinta a .X. % din suprafata utila a activului impreuna cu dotarile existente, pe o perioada de 120 de zile.

Prin acest contract, .X.. avea sa-si recupereze cheltuielile cu utilitatile de la O.N.J.N. Corespunzator suprafetei date in folosinta a mijlocului fix a fost calculata cheltuiala cu amortizarea și trecuta la mijloace fixe neutilizabile in perioada august –decembrie 2013.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au constatat că prin utilizarea preturilor unitare majorate pe articole de deviz societatea a majorat nejustificat valoarea cladirii cu sumele aferente lucrarilor realizate, respectiv cu suma de .X. lei.

Ulterior in baza raportului de control nr..X./30.09.2014 al Curtii de Conturi a Romaniei incheiat la .X.. a fost intocmita Decizia nr.23/2014. Raportul de control a vizat „Controlul situatiei, evolutiei si modului de administrare al patrimoniului public si privat al statului, pe anul 2013” si „Verificarea modului de aducere la indeplinire a masurilor dispuse prin Decizia nr.3/2014, emisa de catre Curtea de Conturi, Departamentul II, la .X. SA”. In cuprinsul raportului se face referire la actul de control nr..X./07.03.2013 intocmit de Serviciul de Control Intern unde este stabilita suma de .X. lei, ca reprezentand plati necuvenite pentru .X. SA .X., prin derularea defectuoasa a celor patru contracte.

Totodata, actele de control ale Serviciul de Control Intern au fost inaintate Directiei Juridice pentru formularea de cererii de chemare in judecata si obtinerea titlului executoriu in vederea recuperarii prejudiciului de la persoanele raspunzatoare.

A fost realizata procedura prealabila si obligatorie a medierii, si ulterior s-a formulat actiune in raspundere patrimoniala – dosar nr..X./3/2014 al Tribunalului .X. – Sectia a VIII –a . Actiunea a fost respinsa de instanta de fond, ca fiind prescisa.

Astfel, pentru suma de .X. lei organele de inspectie fiscala au stabilit urmatoarele: societatea a majorat in mod nejustificat valoarea cladirii situata in .X., .X. cu suma de .X. lei, iar

amortizarea calculata a fost in suma de .X. lei/luna, .X. lei/luna, .X. lei/luna si respectiv .X. lei/luna.

Totodata, societatea a inregistrat amortizarea pe cheltuieli nedeductibile aferente perioadei cand imobilul nu a fost utilizat, respectiv luna mai 2011-aprilie 2012 si august 2013-decembrie 2013. Valoarea amortizarii inregistrata in contul 6811.05 a fost in suma de .X. lei si a fost considerata de societate cheltuiala nedeductibila la calculul impozitului pe profit, conform raspunsului la intrebarea nr. X a notei explicative inregistrata la .X.. sub nr.X./06.07.2016, dat de domnul .X. – Director general.

Rezulta ca, in perioada mai 2012-iulie 2013 cheltuiala cu amortizarea in suma de .X. lei (.X.lei/luna) reprezinta cheltuiala nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit.

Societatea a majorat nejustificat valoarea amenajarii terenurilor situate in .X. si str..X. nr.5 cu suma de .X. lei, iar amortizarea calculata in suma de 273 lei/luna, respectiv suma de .X. lei aferenta perioadei de verificare ca fiind cheltuiala nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit.

Rezulta ca suma de .X. lei reprezinta cheltuiala cu amortizarea nedeductibila fiscal aferenta modernizarilor realizate de .X. SA .X. in perioada 2011-2013 conform art.21 alin.(1), alin.(3) lit i) si art.24 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, este compusa din:

- cheltuiala cu amortizarea nedeductibila fiscal la contractele 438 si 231 incheiate cu .X. in suma de .X. lei;
- cheltuiala cu amortizarea nedeductibila fiscal la contractul 411 incheiat cu .X. in suma de .X. lei.

### **13. Referitor la Acordul cadru nr..X./27.05.2010, in valoare de .X. lei fara T.V.A., încheiat între .X. si .X. S.R.L., lider in asocierea cu .X. S.R.L., pentru achizitia de echipamente de birotica si servicii de service.**

.X. S.R.L. incheie in data de 18.05.2010 cu .X. S.R.L. Contractul de asociere nr..X. in vederea participarii la licitatie organizata de .X.. in data de 20.05.2010 privind achizitia de echipamente multifunctionale color si efectuarea de service total pentru aceste echipamente.

.X. S.R.L. a fost partener de service autorizat de catre .X., fiind abilitat pentru comercializarea de piese de schimb, consumabile si asigurarea activitatii de service pentru toate echipamentele XEROX.

In data de 27.05.2010 .X. SA a incheiat Acordul cadru de servicii nr.X cu .X. S.R.L., al carui obiect l-a reprezentat obligatia prestatorului ca în baza contractelor subsecvente sa presteze servicii de instalare de echipamente de birotica, care constau în livrarea, instalarea in retea, asigurarea consumabilelor la sediul achizitorului si a centrelor de profit a 61 de multifunctionale. De asemenea, prestatorul se obliga sa presteze contra cost serviciile de service si pentru multifunctionalele existente la nivelul .X. SA.

Durata contractului a fost de 4 ani, iar valoarea sa impreuna cu contractele subsecvente a fost de .X. lei fara T.V.A..

Pretul pentru echipamente a fost stabilit astfel:

- pentru un echipament XEROX Work Centre 7120: .X. lei fara T.V.A.;
- pentru un echipament XEROX Color Qube 9203: .X. lei fara T.V.A.;
- pentru service echipamente: .X. lei/luna fara T.V.A..

In baza Acordului cadru nr..X./27.05.2010 .X.. a incheiat cu .X. S.R.L., lider in asociere cu operatorul economic .X. S.R.L. Contractul subsecvent nr..X./14.06.2010 in valoare de .X. lei (fara T.V.A.), din care .X. lei pentru achizitia a X multifunctionale si .X. lei pentru serviciile de service pe o perioada de 12 luni (1 abonament de .X. copy/printuri/luna = .X.) Valoarea totala a contractului nu a continut copiile si printurile aditionale.

Astfel, prestatorul se obliga sa presteze serviciile de instalare de echipamente de birotica, care constau în livrarea, instalarea in retea, asigurarea consumabilelor, pentru un numar de .X.

copii/print lunar pe o perioada de 12 luni, cu o valoare a abonamentului pe luna in suma de .X. lei. De asemenea, la cererea achizitorului se obliga sa presteze contra cost serviciile de service si pentru multifunctionalele si celelalte echipamente existente la nivelul .X.. S.A.

In situatia in care, ca urmare a citirii lunare a tuturor contoarelor aflate in contract daca erau depasite cele .X. copii/printuri incluse in abonament, achizitorul se obliga sa plateasca un pret pe copie/print de .X. lei fara T.V.A., echivalentul a .X. euro pe copy/print, fara TVA. Totodata, pentru hartia consumata in plus fata de numarul total de copy/printuri facturate (abonament si aditionale) aceasta era facturata lunar la un pret de .X. euro, fara TVA/top de 500 file.

In anul 2011, .X.. a incheiat cu .X. S.R.L., lider in asociere cu operatorul economic .X. S.R.L. Contractul subsecvent nr..X./26.08.2011 in valoare de .X. lei, fara T.V.A., din care .X. lei pentru achizitia unui multifunctional și .X. lei pentru serviciile de service aferente (.X. lei service/echipament livrat/luna \* 59 echipamente = .X. lei service \*12 luni).

Tot in obiectul contractului au fost prevazute si alte servicii, astfel:

- evaluarea gratuita a tuturor echipamentelor de fotocopiere/printare din .X. si din tara aflate în proprietatea .X.. si care nu sunt incluse in acordul cadru nr..X./2010;
- prestarea contra cost a serviciilor de service si pentru multifunctionalele si celelalte echipamente existente la nivelul .X., la o valoare maxima de .X. lei fara T.V.A.;
- in cazul in care se va depasi numarul de .X. copii/printuri incluse in abonamentul lunar, .X.. „se obliga sa achite un pret pe copie/print de .X. lei fara T.V.A., echivalent a .X. euro fara T.V.A. ”
- pentru hartia consumata in plus fata de numarul total de copii/printuri ce vor fi facturate se va plati „un pret de .X. lei fara T.V.A./top de X de coli .

Mai este mentionat in contract ca serviciile aditionale de copii, printuri si hartie livrata in plus nu sunt incluse in valoarea totala a acestuia.

Urmare solicitarii Curtii de Conturi a Romaniei au fost efectuate verificari suplimentare privind circuitul sumelor platite de .X.. catre .X. S.R.L. (Nota constatare a Garzii Financiare – Comisariatul General seria CG nr .X./19.07.2012 si Nota constatare a Garzii Financiare – Comisariatul General seria DJ nr. .X./12.07.2012), precum si verificarea documentelor din care sa rezulte preturile de achizitie a echipamentelor.

Astfel, s-a constatat faptul ca echipamentele de birotica au fost achizitionate de la .X. S.R.L. cu suma de .X. lei cu T.V.A. si livrate de .X. S.R.L. catre .X.. cu suma de .X. lei cu T.V.A. .

In baza contractului de service incheiat cu .X. SA aceasta a emis facturi catre .X. S.R.L. in valoare de .X. lei cu T.V.A. Pentru aceste servicii .X. S.R.L. a emis facturi catre .X.. in suma de .X. cu T.V.A.

De mentionat este faptul ca, serviciile facturate de .X. S.R.L. catre .X.. cuprind pe langa abonamentele prevazute in contractele subsecvente in suma de .X. lei cu T.V.A. si serviciile aditionale de copii, printuri si hartie livrata in plus in suma de .X. lei cu T.V.A..

In concluzie, in Raportul de control nr..X. din data de 25.10.2012 incheiat de auditori publici externi din cadrul Curtii de Conturi a Romaniei se considera prejudiciu suma de .X. lei compusa din:

- suma de .X. lei cu T.V.A., ca diferenta intre valoarea facturata catre .X.. S.A., respectiv suma de .X. lei si valoarea cu care au fost achizitionate echipamentele de .X. S.R.L. de la .X. S.R.L., respectiv suma de .X. lei;
- suma de .X. lei cu T.V.A., reprezentand diferenta intre valoarea facturata catre .X., respectiv suma de .X. lei cu T.V.A si valoarea cu care au fost achizitionate serviciile de catre .X. S.R.L. de la .X. S.A., respectiv suma de .X. cu T.V.A.

In raportul de control sunt considerate plati nelegale catre .X. S.R.L. in suma totala de .X. lei cu T.V.A., reprezentand contravaloarea serviciilor aditionale de copii, printuri si hartie livrata in plus fata de suma prevazuta ca abonament, deoarece aceste servicii nu au fost solicitate prin documentatia de atribuire, dar au fost prevazute in contractele subsecvente.

Conform Notei privind situatia parteneriatului cu .X. SRL intocmita de Departamentul logistica administrativ si inregistrata sub nr..X./06.03.2012 se propune spre aprobare Notificarea cu privire la incetarea contractului subsecvent nr..X./26.08.2011 si implicit a acordului cadru nr..X./27.05.2010 inainte de termen si demararea de urgenta a procedurii de achizitie publica pentru servicii de mentenanta pentru echipamentele multifunctionale si cumpararea de consumabile pentru acestea.

In data de 30.03.2012, .X.. a transmis .X. S.R.L. Notificarea inregistrata sub nr.cabinet .X.. .X., prin care a adus la cunostinta societății incetarea contractului subsecvent nr..X./26.08.2011, in conformitate cu dispozitiile art.13 lit.c), precum si a Acordului cadru nr..X./27.05.2010, in conformitate cu dispozitiile art.11.3 coroborat cu art.6.2, inainte de expirarea duratei de valabilitate a acestora, incepand cu data de 30.05.2012. Prin aceasta notificare, valoarea acordului cadru s-a stabilit la suma de .X. lei, diminuandu-se cu contravaloarea a trei echipamente neachizitionate in suma de .X. lei.

Prin notificarea inregistrata la cabinet .X.. sub nr..X. se procedeaza la incetarea Acordul cadru nr..X./27.05.2010 inainte de termen, incepand cu data de 30.05.2012, chiar daca acesta a fost incheiat pe o perioada de 4 ani, ca urmare a faptului ca au fost efectuate plati catre .X. S.R.L. în suma de .X. lei. Rezulta ca, desi acordul a fost incheiat pe o perioada de 4 ani, platile catre .X. SRL in suma de .X. lei fara TVA au fost efectuate intr-o perioada mai scurta, respectiv 2 ani, iar continuarea derularii acestuia ar fi dus la depasirea valorii stabilite initial.

De asemenea, conform Procesului verbal control nr.X/17.01.2014 intocmit de Serviciul de Control Intern, sunt reluate aspectele prevazute in raportul de control nr..X. din data de 25.10.2012 incheiat de auditori publici externi din cadrul Curtii de Conturi a Romaniei astfel:

- stabilirea intinderii prejudiciului reprezentand contravaloarea serviciilor decontate .X. S.R.L., care nu au fost solicitate prin documentatia de atribuire si luarea masurilor legale in vederea recuperarii acestuia;
- stabilirea intinderii prejudiciului reprezentand sumele platite in plus de catre .X.. in favoarea .X. S.R.L. fata de valoarea reala a produselor si serviciilor si luarea masurilor legale in vederea recuperarii acestuia.

In concluzie, s-a stabilit ca atribuirea contractului s-a realizat de catre .X.. prin nerespectarea prevederilor legale, iar .X. S.R.L. a fost un intermediar intre .X.. si cele doua societati care au furnizat echipamentele si serviciile, respectiv .X. S.R.L. si .X. S.A., iar .X.. a fost prejudiciata cu suma de .X. lei cu T.V.A., reprezentand diferenta intre preturile de achizitie si cele reale.

Totodata, urmare controlului efectuat de Curtea de Conturi a Romaniei – Departamentul II in perioada 13.01.2014-15.01.2014, a fost emisa Decizia nr.3/2014 privind inlaturarea deficientelor constatate si consemnate in Raportul de control nr..X./22.01.2012, incheiat in urma actiunii de control cu tema „Verificarea modului de aducere la indeplinire a masurilor dispuse prin Decizia nr.X/2012, emisa de catre Curtea de Conturi a Romaniei – Departamentul II.”

S-a intocmit Procesul verbal de control nr..X./17.01.2014 si Nota de prezentare inregistrata sub nr..X./22.01.2014, aprobata de directorul general.

A fost realizata procedura prealabila si obligatorie a medierii și, ulterior s-a formulat actiune in raspundere patrimoniala – dosar nr..X./3/2014 la Tribunalul .X. – Sectia a VIII –a. Actiunea a fost respinsa de instanta de fond, ca fiind prescisa. Impotriva sentintei civile pronuntata de Tribunalul .X. – Sectia a VIII-a, s-a formulat apel, fara a fi comunicat un termen de judecata pana la data prezentei.

De asemenea, prin Ordonanta de extindere a urmaririi penale si efectuarea in continuare a urmaririi penale din data de 29.07.2015 la dosarul nr..X./2011 Sectia de combatere a infractiunilor asimilate infractiunilor de coruptie se mentioneaza urmatoarele:

*„In concluzie, in conditiile in care atribuirea acordului cadru si incheierea contractelor subsecvente s-a realizat de catre .X. SA prin respectarea prevederilor legale, iar SC .X. SRL a fost un intermediar intre .X. SA si cele doua societati care au furnizat in fapt echipamentele și*

*serviciile, SC .X. SRL si SC .X. SRL, prin achizitionarea unor echipamente si servicii la preturi cu mult mai mari decat cele practicate pe piata, .X. SA a fost prejudiciat cu suma totala de .X. lei*

Sumele de banii reprezentand „profitul” rezultat din acordul cadru anterior mentionat incheiat de .X. cu .X. SRL au fost transferate din societate prin intermediul unor plati fictive efectuate catre firmele fantoma folosite de grup sau prin retrageri in numerar. Din „firmele fantoma”, banii au fost ulterior retrasi in numerar prin intermediul unor persoane fizice. Din verificarea conturilor bancare au fost identificate urmatoarele tranzactii in valoare totala de .X. lei:

- suma de .X. lei a fost achitata catre .X. SRL „firma fantoma”;
- suma de .X. lei a fost achitata catre .X. SRL, „firma fantoma”;
- suma de .X. lei a fost achitata catre .X. SRL, „firma fantoma”;
- suma de .X. lei a fost achitata catre .X. SRL (firma ce avea ca actionari pe .X. care la data de 04.06.2010 intra ca actionar in .X. SRL);
- suma de .X. lei achitata catre persoana fizica cu titlu de restituire de imprumut, respectiv .X.;
- suma de .X. lei, reprezentand ridicari de numerar efectuate de .X. și restituire finantare .X.;
- suma de .X. lei a fost achitata catre .X. SRL (firma ce avea ca actionari pe .X. si .X.).

Totodata, din suma achitata catre .X. SRL se fac urmatoarele plati catre:

- .X. SRL suma de .X. lei;
- .X. SRL suma de .X. lei;
- .X. SRL suma de .X. lei;
- .X. SRL suma de .X. lei .

In vederea valorificarii din punct de vedere fiscal a celor doua acte de control, **organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal in suma totala de .X. lei** in perioada 2010-2013 astfel:

**a). Suma de .X. lei, reprezinta cheltuiala cu amortizarea nedeductibila fiscal ca diferenta intre cheltuiala cu amortizarea calculata la valoarea de achizitie a echipamentelor si cheltuiala cu amortizarea calculata la valoarea lor reala**, pe care orice agent economic ar plati-o in conditii normale de piata libera, conform art.11 alin.(1), art.21 alin. (1), alin.(3) lit.i) si art.24 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. S-a tinut cont de cheltuiala cu amortizarea in suma de .X. lei pe care societatea a considerat-o cheltuiala nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit.

In perioada verificata, societatea a achizitionat un numar de X de .X. si un numar de 7 .X. in suma totala de .X. lei cu T.V.A. cu factura nr.X din data 06.07.2010. Echipamentele au fost date in folosinta in luna iulie 2010, iar durata normala de functionare a fost de X de luni, ultima luna de inregistrare a amortizarii fiind septembrie 2013.

**b). Suma de .X. lei reprezinta cheltuiala nedeductibila fiscal** conform art.11 alin.(1), art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu punctul 48 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, **stabilita ca diferenta intre contravaloarea abonamentelor achizitionate de la .X. S.R.L., respectiv suma de .X. lei cu T.V.A. si valoarea reala platita de acesta catre .X. SA**, pe care orice agent economic ar plati-o in conditii normale de piata libera, respectiv suma de .X. lei cu T.V.A.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru aceste cheltuieli cu prestarile de servicii efectuate de .X. S.R.L., in suma totala de .X. lei nu a fost justificata necesitatea prestarii acestora in scopul activitatii pe baza cu documente probatorii, respectiv contracte si materiale corespunzatoare enumerate cu titlu exemplificativ, in functie de specificul prestarii si in consecinta sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit.

c). suma de .X. lei, reprezinta cheltuiala nedeductibila fiscal aferenta serviciilor nesolicitate prin documentatia de atribuire dar prevazute in contractele subsecvente nr..X./14.06.2010 si nr..X./26.08.2011 incheiate cu .X. S.R.L., conform art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu punctul 48 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Plata acestor servicii nesolicitate prin documentatia de atribuire in suma de .X. lei, reprezinta de fapt motivul pentru care acordul si-a incetat efectele inainte de termen, in sensul ca acordul a fost derulat într-o perioada de 2 ani fata de 4 ani cat a fost prevazut ca durata de utilizare.

Astfel, datorita depasirii cotei lunare de abonament de .X. de copy/printuri, precum si a hartiei livrata suplimentar, continuarea acordului nu a mai putut fi posibila, deoarece ar fi condus la depasirea valorii totale a acestuia de .X. lei fara TVA.

**14. Referitor la Contractul de prestari servicii, in valoare de .X. lei fara T.V.A., nr. .X./31.01.2011 incheiat intre .X.. si .X. S.R.L., in vederea achizitionarii serviciilor de curierat (transport revista .X.), organele de inspectie fiscala au constatat:**

In data de 31.01.2011, .X.. a incheiat cu .X. S.R.L. contractul de prestari servicii nr.X, in valoare de maxim .X. lei, fara T.V.A., pentru o perioada de un an de zile, ce a avut ca obiect prestarea de servicii de transport a revistei .X., la sediile centrelor de profit ale companiei, aferente pentru editiile de marti si vineri.

Costul transportului pentru editia de marti a fost in suma de .X. lei fara T.V.A., iar pentru editia de vineri, in suma de .X. lei fara T.V.A..

Obiectul contractului consta in faptul ca serviciile de transport ale revistei .X. de la .X. se efectuau numai catre Centrele de Profit din tara ale .X.. S.A., transportul revistei .X. de la Centrele de Profit ale .X.. catre agentii se realiza prin mijloace proprii.

In urma licitatiei, a fost declarata castigatoare .X. S.R.L. cu oferta financiara, prin care s-a propus costul transportului pentru o serie de livrari aferenta editiei de marti, respectiv suma de .X. lei și pentru o serie de livrari aferenta editiei de vineri, respectiv suma de .X. lei, detaliate in Anexa 1 si 2 a Caietului de sarcini.

Potrivit cerintelor din Anexele nr. 1 si 2 la caietul de sarcini, parte integranta din contract, aceste costuri sunt aferente transportului unui tiraj de .X. exemplare pentru editia de marti si unui tiraj de .X. exemplare pentru editia de vineri, atat pentru .X., cat si pentru Centrele de Profit ale .X..

Avand in vedere faptul ca transportul revistei .X. urma sa se efectueze la sediile Centrelor de Profit ale .X.. din tara si .X., respectiv un numar de .X. exemplare pentru editia de marti si un numar de .X. exemplare pentru editia de vineri, rezulta un numar de .X. exemplare pe o perioada de un an (X saptamani).

Din situatia intocmita de .X.. cu privire la tirajul revistei .X. expedit in .X. si în tara a rezultat faptul ca, in perioada februarie 2011 — ianuarie 2012, .X. S.R.L. a prestat servicii de curierat la sediile Centrelor de Profit din tara si din .X. pentru un numar de .X. exemplare ale revistei .X., respectiv .X. exemplare editia de marti si .X. exemplare editia de vineri.

Astfel, din calcule a rezultat ca pretul unitar cu TVA pentru editia de marti a fost de .X. lei (.X. lei/(.X.\* 52 saptamani), iar pentru editia de vineri de .X. lei (.X. lei/ (.X.\* 52 saptamani).

Rezulta ca, valoarea efectiva a transportului pentru editia de marti a fost de .X. lei cu TVA, respectiv pentru editia de vineri de .X. lei cu TVA, iar costul pentru cele 52 de saptamani a fost pentru editiile de marti in suma de .X. lei cu TVA si pentru editiile de vineri in suma de .X. lei cu TVA.

In perioada derularii contractului, facturile emise de .X. S.R.L. au fost in suma de .X. lei cu TVA, costul efectiv al transportului pentru cele doua editii a fost in suma de .X. lei, iar diferenta

in suma de .X. lei, a reprezentat cheltuiala nedeductibila la calculul impozitului pe profit stabilita de echipa de inspectie fiscala conform art. 21 alin.(1) si alin.(4) lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu punctul 48 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata, urmare controlului efectuat de Curtea de Conturi a Romaniei – Departamentul II in perioada 13.01.2014-15.01.2014, a fost emisa Decizia nr.X/2014 privind inlaturarea deficientelor constatate si consemnate in Raportul de control nr..X./22.01.2012, incheiat in urma actiunii de control cu tema „*Verificarea modului de aducere la indeplinire a masurilor dispuse prin Decizia nr.17/2012, emisa de catre Curtea de Conturi a Romaniei – Departamentul II.*”

S-a intocmit Procesul verbal de control nr..X./17.01.2014 si Nota de prezentare inregistrata sub nr..X./22.01.2014, aprobata de directorul general.

A fost realizata procedura prealabila si obligatorie a medierii și, ulterior, s-a formulat actiune in raspundere patrimoniala – dosar nr..X./3/2014 al Tribunalului .X. – Sectia a VIII –a. Actiunea a fost respinsa de instanta de fond, ca fiind prescisa. Impotriva sentintei civile pronuntata de Tribunalului .X. – Sectia a VIII-a, s-a formulat apel, fara a fi comunicat un termen de judecata pana la data prezentei.

In data de 17.01.2014 a fost incheiat de catre Serviciul Control Intern procesul verbal de control nr.X ce a avut ca obiectiv respectarea prevederilor legale referitor la modul de incheiere si derulare a Contractului de prestari de servicii nr..X./31.01.2011 incheiat intre .X.. si .X. SRL, in vederea achizitionarii serviciilor de curierat (transport revista .X.). In urma controlului, a fost stabilit ca prejudiciu suma de de .X. lei si au fost stabilite persoanele raspunzatoare pentru prejudiciul produs .X. SA .

Ulterior prin nota de prezentare nr..X./22.01.2014, inregistrata la Cabinet director general au fost aprobate propunerile ca Directia Juridica sa formuleze cerere de chemare in judecata pentru obtinerea titlului executoriu, in vederea recuperarii prejudiciul produs .X. SA, in suma de .X. lei impreuna cu dobanda aferenta in suma de .X. lei. Directia Juridica a intocmit cererea de chemare în judecata a persoanelor vinovate si a depus-o sub nr..X./3/2014 in data de 25.04.2014 catre Tribunalul .X.-Sectia a VIII a Conflicte de Munca si Asigurari Sociale. Pe fond prin Sentința civila nr..X./07.10.2015 a fost respinsa cererea de chemare in judecata.

**15. Referitor la Contractul de prestari servicii, in valoare de .X. lei fara T.V.A. nr..X./26.01.2010 incheiat intre .X.. si .X. S.R.L., in vederea achizitionarii serviciilor de curierat (transport revista .X.).**

In data de 26.01.2010, .X.. a incheiat cu .X. S.R.L. contractul de prestari servicii nr.21, in valoare de maxim .X. lei, fara T.V.A., pentru o perioada de un an de zile, ce a avut ca obiect prestarea de servicii de transport a revistei .X., la sediile centrelor de profit ale companiei, aferente pentru editiile de marti si vineri.

Costul transportului pentru editia de marti a fost in suma de .X. lei fara T.V.A., iar pentru editia de vineri, in suma de .X. lei fara T.V.A..

Obiectul contractului consta in faptul ca serviciile de transport ale revistei .X. de la .X. se efectuau catre Centrele de Profit din tara ale .X.. S.A.

In urma licitatiei, a fost declarata castigatoare .X. S.R.L. cu oferta financiara, prin care s-a propus costul transportului pentru o serie de livrari aferenta editiei de marti, respectiv suma de .X. lei și pentru o serie de livrari aferenta editiei de vineri, respectiv suma de .X. lei, detaliate in Anexa 1 si 2 a Caietului de sarcini.

Potrivit cerintelor din Anexele nr.1 si 2 la caietul de sarcini, parte integranta din contract, aceste costuri sunt aferente transportului unui tiraj de .X. exemplare pentru editia de marti si unui tiraj de .X. exemplare pentru editia de vineri, atat pentru .X., cat si pentru Centrele de Profit ale .X..

Din situatia intocmita de .X.. cu privire la tirajul revistei .X. expedit in .X. si în tara anexata la fiecare factura, a rezultat faptul ca, in perioada februarie 2010 — ianuarie 2011, .X. S.R.L. a prestat servicii de curierat la sediile Centrelor de Profit din tara si din .X. pentru un numar de .X. exemplare ale revistei .X., respectiv .X. exemplare editia de marti și .X. exemplare editia de vineri.

Astfel, din calcule a rezultat ca pretul unitar cu TVA pentru editia de marti a fost din data de 1 ianuarie 2010 pana la data de 1 iulie 2010 cand procentul de TVA a fost de 19 % de .X. lei (.X. lei/(.X.\* 52 saptamani) si pentru editia de vineri de .X. (.X. lei/ (.X.\* 52 saptamani), iar dupa data de 1 iulie 2010, cand TVA a fost in procent de 24 % de .X. lei (.X. lei/(.X.\* 52 saptamani), si pentru editia de vineri de .X. (.X. lei/ (.X.\* 52 saptamani).

Rezulta ca, valoarea efectiva al transportului pentru cele 52 de saptamani a fost pentru editiile de marti în suma de .X. lei cu TVA si pentru editiile de vineri in suma de .X. lei cu TVA.

In perioada derularii contractului, facturile emise de .X. S.R.L. au fost in suma de .X. lei cu TVA, costul efectiv al transportului celor doua editii a fost in suma de .X. lei, rezulta ca diferenta de **.X. lei** reprezinta cheltuila nedeductibila pentru societate conform art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu punctul 48 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

#### **16. Referitor la contractele incheiate cu .X.-.X. si SC .X. SRL**

In perioada verificata .X.. a incheiat cu .X.-.X. si .X. SRL urmatoarele contracte:

- contractul de furnizare de produse nr..X./20.05.2010 in valoare de .X. lei Euro fara TVA, ce a avut ca obiect achizitionarea de X utilaje, (masina de tipar offset cu X grupuri de tipar -1 bucata, masina de tipar offset cu X grupuri de tipar - 1 bucata, masina de taiat hartie - 1 bucata, sistem automat de expunere a placilor de tipar pentru masinile de tipar offset -1 bucata, masina de faltuit si nituit lozuri -2

bucati), durata contractului a fost de 1 an de zile;

- contractul de furnizare produse nr..X./21.01.2011 in valoarea de .X. lei fara TVA, ce a avut ca obiect achizitionarea utilajului .X.;

- contractul de furnizare de produs nr..X./25.07.2011 in valoare de .X. EURO fără TVA, respectiv .X. lei fara TVA, ce a avut ca obiect achizitionarea de X utilaje (Masina de înseriat cu jet cerneală buzhub pro X, masina de balotat deșeuri model Dixi 5 S\_K, Mașina de fălțuit pentru lozuri prestige Foldnet, mașina de tăiat hârtie Polar 115X Tplus, Mașina de cusut cu sârma Hohner Economy 25/40, Mașina tipa offset Heidelberg cu 2 grupuri imprimare), cu o durata de 12 luni.

#### **a. Cu privire la contractul de furnizare de produse nr..X./20.05.2010 in valoare de .X. lei Euro fără TVA incheiat cu SC .X.-.X..**

Conform caietului de sarcini, obiectul contractului consta in achizitionarea, instalarea si punerea în functiune a unei linii de produs bilete de loterie, lozuri si alte tiparituri de grad mare de securizare specifica Loteriei Romane compuse din:

- Masina de tipar offset cu X grupuri de tipar (1 bucata);

- Masina de tipar offset cu X grupuri de tipar (1 bucata);

- Masina de taiat hartie (X bucata);

- Sistem automat de expunere a placilor de tipar pentru masinile de tipar offset (X bucata);

- Masina de faltuit si nituit lozuri (X bucati).

Din verificarea efectuata asupra documentelor prezentate de .X.-.X. in oferta tehnica nr..X. a rezultat ca aceasta nu era conforma cu cerintele caietului de sarcini, respectiv in locul celor doua masini de faltuit si nituit lozuri au fost ofertate un numar de X masini ( X bucati masini de faltuit .X. si 2 bucati masini de nituit Hang 103-51).

Masina de capsat loz Hang 103-51 avea urmatoarele caracteristici:



- functiona independent de masina de faltuit lozuri;
- era dotata cu alimentare automata a niturilor (capselor);
- avea capacitatea de a perfora si aplica nitul intr-un singur pas;
- avea actionare prin pedala de picior.

Viteza de productie prevazuta era de 0,5 s/ciclu, ceea ce inseamna ca in 8 ore de productie se pot capsa un numar de aproximativ .X. bucati. Aceasta viteza corespundea cu numarul de lozuri care putea sa fie produs de masina de pliat (faltuit), in 8 ore de lucru, respectiv .X. de lozuri.

Desi s-a prevazut in oferta tehnica achizitia a X bucati masini automate de faltuit (pliat) si nituit lozuri cu o capacitate de .X. lozuri/8 ore pentru fiecare dintre cele doua masini, in fapt au fost receptionate 2 mașini automate de faltuit cu capacitate de .X. lozuri/8 ore si 2 masini de capsat lozuri alimentate manuala cu o capacitate de X lozuri/8 ore.

Capacitatea de capsare a masinilor de capsat lozuri este cu mult sub capacitatea unei masini de faltuit lozuri, de aproximativ 20 de ori mai mica, ceea ce face ca achizitia celei de a doua masini de faltuit lozuri sa nu se mai justifice din punct de vedere al necesitatii si nici din punct de vedere economic.

Avand in vedere faptul ca masinile de capsat lozuri achizitionate nu aveau capacitatea de productie corelata cu parametrii tehnici prevazuti in contract, rezulta ca receptia acestor utilaje a fost formala, respectiv nu au fost testate din punct de vedere calitativ astfel incat sa se probeze ca utilajele functioneaza ca o linie de productie tipografica integrata, asa cum a fost prevazut in fundamentarea achizitiei.

Cele 4 masini (2 masini de faltuit si 2 masini de capsat) au fost livrate conform facturii nr..X./02.08.2010 in valoare de .X. euro, respectiv .X. lei.

Astfel, randamentul investitiei a fost realizat doar in proportie de 5,2 %, calculat ca raport intre capacitatea de productie obtinuta si cea preconizata la fundamentarea achizitiei, respectiv lozuri/8 ore, fata de .X. lozuri/8 ore.

Pentru aceste 4 utilaje societatea a calculat cheltuiala cu amortizarea lunara in suma de .X. lei.

Rezulta ca, valoarea cheltuielii cu amortizarea lunara ca urmare a neutilizarii la capacitatea prevazuta în fundamentarea achizitiei este in suma de .X. lei.

Totodata, in perioada de amortizare stabilita, societatea a considerat in unele luni cheltuiala cu amortizarea nedeductibila fiscal ca urmare a neutilizarii anumitor mijloacele fixe prevazute in contract, situatie care a fost avuta in vedere de organele de inspectie fiscala in calcularea cheltuielilor nedeductibile fiscal.

In perioada octombrie 2010 - decembrie 2013 au fost stabilite cheltuieli cu amortizarea nedeductibile fiscal in suma de .X. lei, conform art.21 alin.(1) alin.(3) lit.i) si art.24 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Asadar, s-a constatat că existenta mijloacelor fixe in patrimoniul societatii nu conduce automat la concluzia ca acestea au si fost utilizate de catre societate in scopul obtinerii de venituri impozabile, mai ales ca aceste echipamente nu pot fi utilizate in scopul obtinerii veniturilor licite prevazute in obiectul de activitate al companiei.

Prin Decizia nr.X/16.01.2014 privind inlaturarea deficientelor constatate si consemnate în Raportul de control nr..X./28.11.2013 incheiat de auditori publici externi din cadrul Curtii de Conturi a Romaniei s-a recomandat societatii stabilirea întinderii prejudiciului si luarea masurilor legale de recuperare a acestuia.

In raspunsul la intrebarea nr.1 punctul II.2 a notei explicative avand numar de inregistrare .X./30.08.2016, dat de domnul .X. – Director general, sunt prezentate demersurile realizate de societate referitoare la Decizia nr. 1/16.01.2014, astfel:

*„II.2 - stabilirea întinderii prejudiciului reprezentând contravaloarea unei mașini de fălțuit lozuri și contravaloarea celor 2 mașini de capsat lozuri și luarea măsurilor legale de recuperare a acestuia, ce a fost achiziționată prin contractul nr. .X./20.05.2010”.*

S-a intocmit Procesul verbal de control nr..X./06.03.2014 si Nota de prezentare aprobata de directorul general.

A fost realizata procedura prealabila si obligatorie a medierii și, ulterior, s-a formulat actiune in raspundere patrimoniala – dosar nr..X./2014 al Tribunalului .X. – Sectia a VIII –a. Actiunea a fost respinsa de instanta de fond, ca fiind prescisa.

In data de 06.03.2014 a fost incheiat de catre Serviciul Control Intern procesul verbal de control nr.310 ce a avut ca obiect stabilirea intinderii prejudiciului reprezentand contravaloarea unei masini de faltuit lozuri si a celor doua masini de capsat lozuri si luarea masurilor legale de recuperare a acestuia, ce au fost achizitionate prin contractul nr..X./20.05.2010. In urma controlului, a fost stabilit ca prejudiciu suma de .X. lei, rezultat din utilizarea a doar 5,2 % din capacitatea de productie preconizata la fundamentarea achizitiei fata de capacitatea de productie obtinuta efectiv de utilajele cumparate si au fost stabilite persoanele raspunzatoare pentru prejudiciul produs .X. SA .

Ulterior prin Nota de prezentare nr..X./10.03.2014, inregistrata la Cabinet director general sub nr..X./10.03.2014, au fost aprobate propunerile ca Directia Juridica sa formuleze cerere de chemare in judecată pentru obtinerea titlului executoriu, in vederea recuperarii prejudiciului produs .X. SA, în suma de .X. lei. Directia Juridica a intocmit cererea de chemare in judecata a persoanelor vinovate si a depus-o sub nr. .X./2014 in data de 25.04.2014 catre Tribunalul .X.-Sectia a VIII a Conflicte de Munca si Asigurari Sociale.

**b. Cu privire la contractul de furnizare produse nr..X./21.01.2011 in valoarea de 3.X. lei fara TVA incheiat cu .X. SRL,** în vederea fundamentarii achizitiei de utilaje diverse cu utilizare speciala, Unitatea .X. din cadrul .X.. a intocmit Referatul nr..X./17.12.2010, prin care s-au solicitat modificari tehnice si tehnologice, de automatizare si de specializare a utilajelor de capsat loz achizitionate anterior, în vederea cresterii productivitatii. De asemenea, s-a solicitat cuplarea celor doua masini de pliat cu cele doua masini de capsat achizitionate anterior prin Contractul de furnizare produse nr.X din 20.05.2010, sa functioneze la o productivitate de .X. de bucati loz capsat/8 ore/masina utilaje. In aceste conditii pentru ca cele 2 masini de capsat loz cu o productivitate de cca. .X. buc. loz capsat /8 ore /masina sa poată tine pasul cu cele 2 masini de pliat loz cu o productivitate de circa .X. buc./8 ore/masina erau necesare modificari tehnice si tehnologice.

Din oferta tehnica a .X. SRL a rezultat faptul ca aceasta nu prezinta in mod concret echipamentele ce urmau sa fie achizitionate, ci doar o enumerare a unor parametri ce urmau sa configureze noua linie automatizata, respectiv prin adaptarea propusa liniile vor functiona cu o viteza de pana la X m/s fara nituire/capsare, respectiv pana la .X. lozuri/ora in cazul cuplarii unitatii la nituire.

La data de 21.01.2011, .X.. incheie cu .X. SRL contractul de furnizare produse nr.18 prin care: „Furnizorul se obliga sa livreze si sa puna in functiune diverse utilaje cu utilizare speciala necesare unei linii automatizate pentru extinderea utilajului de faltuit al Achizitorului” .

Astfel, in data de 25.05.2011, .X.. a achizitionat cu factura numarul HR .X. utilajul .X., utilaj ca automatizare pentru Multimaster 38/6 in valoare de .X. lei fara TVA, respectiv .X. lei cu TVA .

Cu toate ca in documentatia descriptiva - Sectiunea din documentatia de atribuire a contractului – s-a solicitat automatizarea masinii de faltuit existente la Unitatea .X. prin adaptarea liniilor si introducerea unui modul suplimentar de perforare si introducerea capse pentru fiecare masina de faltuit, in fapt, prin acest contract, a mai fost achizitionata inca o masina de capsat (nituit) in valoarea de .X. lei cu TVA, în conditiile in care, in anul 2010 au mai fost achizitionate 2 utilaje Hang 103-51 prin contractul nr.X la o valoare unitara de .X. cu TVA.

Practic, nu s-a atins obiectivul urmarit la momentul initierii acestei achizitii, acela de cuplare a celor X masini de pliat (faltuit) cu cele 2 masini de capsat (nituit), intrucat:

- cele X masini de capsat care au fost achizitionate in anul 2010 (si care nu indeplineau in totalitate conditiile de functionare prevazute) nu au fost adaptate la cerintele tehnice ale celor X masini de faltuit;

- masina de capsat nou achizitionata in anul 2011 reprezinta in fapt acelasi tip de utilaj similar cu cele X achizitionate in anul 2010, ca denumire si caracteristici, dar care are suplimentar un modul automatizat de conexiune cu masina de faltuit si capsare automata a lozurilor. Cu toate acestea, nici acest utilaj nou nu indeplineste conditia esentiala pentru care a fost achizitionat, respectiv sa fie capabil sa produca un numar de maxim .X. de lozuri intr-un interval de 8 ore (conform fluxului finisare loz capsat prezentat de reprezentantii Unitatii Tipografice, acest utilaj avand capacitatea de a produce un numar de numai .X.-.X. de lozuri/8 ore).

Utilajul achizitionat a fost receptionat si pus in functiune in baza Procesului verbal de receptie a mijlocului fix nr..X./12.07.2011 si inregistrat in contabilitate.

Pentru acest utilaj in valoare de .X. lei societatea a calculat cheltuiala cu amortizarea lunara in suma de .X. lei.

Totodata, in perioada de amortizare stabilita, societatea a considerat in unele luni cheltuiala cu amortizarea nedeductibila fiscal ca urmare a neutilizarii anumitor mijloacele fixe prevazute in contract, situatie care a fost avuta in vedere de organele de inspectie fiscala in calcularea cheltuielilor nedeductibile fiscal.

In perioada august 2011 - decembrie 2013 au fost stabilite cheltuieli cu amortizarea nedeductibile fiscal în suma de **.X. lei**, conform art.21 alin.(1), alin.3) lit.i) si art.24 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Asadar, existenta mijloacelor fixe in patrimoniul societatii nu conduce automat la concluzia ca acestea au și fost utilizate de catre societate in scopul obtinerii de venituri impozabile, mai ales ca aceste echipamente nu pot fi utilizate in scopul obtinerii veniturilor licite prevazute in obiectul de activitate al companiei.

Prin Decizia nr.X/16.01.2014 privind inlaturarea deficientelor constatate si consemnate în Raportul de control nr..X./28.11.2013 incheiat de auditori publici externi din cadrul Curții de Conturi a Romaniei a fost recomandata societatii stabilirea intinderii prejudiciului si luarea masurilor legale de recuperare a acestuia.

A fost realizata procedura prealabila si obligatorie a medierii, si ulterior s-a formulat actiune in raspundere patrimoniala – dosar nr..X./2014 al Tribunalului .X. – Sectia a VIII –a. Dosar aflat pe rolul instantei de judecata.

In data de 27.02.2014 a fost incheiat de catre Serviciul Control Intern procesul verbal de control nr..X. ce a avut ca obiect stabilirea intinderii prejudiciului reprezentand contravaloarea unei masini de faltuit lozuri si a celor doua masini de capsat lozuri si luarea masurilor legale de recuperare a acestuia, ce au fost achizitionate prin contractul nr..X./21.01.2011.

In urma controlului, „*valoarea prejudiciului o reprezintă achizitia utilajului .X., nejustificata din punct de vedere al necesitatii si nici din punct de vedere tehnico-economic, in suma de .X. lei*” si au fost stabilite persoanele raspunzatoare pentru prejudiciul produs .X. S.A.

Ulterior prin Nota de prezentare nr.X/05.03.2014, inregistrata la Cabinet director general sub nr..X./10.03.2014 au fost aprobate propunerile ca Directia Juridica sa formuleze cerere de chemare in judecată pentru obtinerea titlului executoriu, in vederea recuperarii prejudiciul produs .X. S.A., în suma de .X. lei. Directia Juridica a intocmit cererea de chemare in judecata a persoanelor vinovate si a depus-o sub nr..X./2014 in data de 25.04.2014 catre Tribunalul .X.-Sectia a VIII a Conflicte de Munca si Asigurari Sociale.

**c. Cu privire la contractul de furnizare de produse nr..X./25.07.2011 in valoare de in valoare de .X. euro fara TVA, reprezentand .X. lei fara TVA incheiat cu SC .X.-.X..**

In data de 03.11.2011 .X.. a intocmit nota de fundamentare nr..X. in vederea achizitiei de utilaje diverse cu utilizare speciala, cu toate ca in anul 2010 conform contractului nr.X Unitatea

Tipografica a fost modernizata prin achizitionarea de utilaje noi si performante. Noua nota este similara celei vechi, fara a exista o fundamentare a necesitatii obiective de utilaje tipografice.

Din verificarea ofertei nr..X. depuse de .X.-.X. a rezultat ca anumite utilaje nu prezentau caracteristicile prevazute in caietul de sarcini si anume:

- masina de tipar offset in doua culori, format .X. cm, cu inversor, posibilitate tipar fata-verso avea, printre caracteristici tehnice, "Gramaj hartie intre .X. mm. " fata de "Gramaj hartie intre .X. mm " potrivit caietului de sarcini;
- masina de faltuit pentru lozuri lipite si perforate .X. avea, printre caracteristici tehnice, urmatoarele "Format hartie maxim 38x65 cm; minim: 10x12 cm", in timp ce in caietul de sarcini era prevazuta dimensiunea minima de hartie de 7 x12 cm.

Astfel, in aceste conditii a fost incheiat in data de 25.07.2011 contractul de furnizare de produs nr.X cu .X.-.X., in valoare de .X. euro fara TVA, respectiv .X. lei fara TVA, ce a avut ca obiect achizitionarea de 6 utilaje (maşina de înseriat cu jet cerneală Buzhub pro 1200, Maşina de balotat deşuri modell Dixi 5 S-K, Maşina de fălţuit pentru lozuri prestige foldnet, Maşina de tăiat hârtie Polar 115 X Tplus, maşina de cusut sârma Hohner economy 25/40, Maşina tipar Offset Heidelberg cu 2 grupuri de imprimare) si o durata de 12 luni.

Din verificarea documentelor cu privire la mijloacele fixe declarate ca neutilizate a rezultat ca in anul 2012 masina de tiparit offset cu X grupuri de imprimare achizitionata in anul 2011 nu a fost utilizata, rezultand astfel ca aceasta achizitie nu a fost justificata din punct de vedere al necesitatii si nici din punct de vedere tehnico-economic. Desi in anul 2010 a fost achizitionata o masina de taiat (.X.) conform contractului .X./2011 a mai fost achizitionata o a doua masina de taiat (Masina de taiat hartie format 70x100 cm) cu caracteristici identice cu prima.

Astfel, conform constatarilor din Raportul de control nr..X./28.11.2013 incheiat de auditori publici externi din cadrul Curtii de Conturi a Romaniei a fost stabilit ca prejudiciu valoarea celor doua echipamente in suma de .X. euro, respectiv .X. lei, ca urmare a faptului ca nu au fost atinse obiectivele avute in vedere la fundamentarea necesitatii si oportunitatii achizitiei, respectiv utilajele noi nu au condus la cresterea productivitatii, scaderea costurilor de productie, reducerea timpilor de fabricatie, folosirea mai eficienta a fortei de munca, executia de lucrari in paralel (loz capsat si bilete loteristice).

Utilajele achizitionate au fost receptionat si puse in funcţiune în luna decembrie 2011 cand au fost inregistrate si în contabilitate.

Pentru aceste utilaje in valoare de .X. lei societatea a calculat cheltuiala cu amortizarea lunara in suma de .X. lei.

Totodata, in perioada de amortizare stabilita, societatea a considerat in unele luni cheltuiala cu amortizarea nedeductibila fiscal ca urmare a neutilizarii anumitor mijloacele fixe prevazute in contract, situatie care a fost avuta in vedere de organele de inspectie fiscala in calcularea cheltuielilor nedeductibile fiscal.

In perioada ianuarie 2012 - decembrie 2013 au fost stabilite cheltuieli cu amortizarea nedeductibile fiscal în suma de **.X. lei**, conform art.21 alin.(1), alin.(3) lit.i) si art.24 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Asadar, existenta mijloacelor fixe in patrimoniul societatii nu conduce automat la concluzia ca acestea au şi fost utilizate de catre societate in scopul obtinerii de venituri impozabile, mai ales ca aceste echipamente nu pot fi utilizate in scopul obtinerii veniturilor licite prevazute in obiectul de activitate al companiei.

In Decizia nr.1/16.01.2014 privind inlaturarea deficientelor constatate si consemnate in Raportul de control nr. .X./28.11.2013 incheiat de auditori publici externi din cadrul Curtii de Conturi a Romaniei a fost stabilita intinderea prejudiciului la valoarea de .X. euro si luarea masurilor legale de recuperare a acestuia.

S-a intocmit Procesul verbal de control nr.X/28.02.2014 si Nota de prezentare inregistrata sub nr..X./10.03.2014, aprobata de directorul general.

A fost realizata procedura prealabila si obligatorie a medierii, si ulterior s-a formulat actiune in raspundere patrimoniala – dosar nr..X./3/2014 al Tribunalului .X. – Sectia a VIII a. Dosarul a fost disjuns în doua dosare, aflate pe rolul instantei de judecata: dosarul nr..X./3/2015 si dosarul nr..X./3/2016.

In data de 28.02.2014 a fost incheiat de catre Serviciul Control Intern Procesul verbal de control nr.X ce a avut ca obiect stabilirea intinderii prejudiciului reprezentand contravaloarea masinii de imprimat format 70 x 100 cm, in doua culori, cu inversor (offset cu doua grupuri de tipar ) si a masinii de taiat hartie 70 x 100 cm si luarea masurilor legale de recuperare a acestuia, ce au fost achizitionate prin contractul nr..X./25.07.2011. In urma controlului, prejudiciul creat a fost in suma de .X. euro fără TVA, reprezentand contravaloarea masinii de imprimat format 70 x100 cm, in doua culori, cu inversor (offset cu doua grupuri de tipar) si a masinii de taiat hartie 70 x 100 cm si au fost stabilite persoanele raspunzatoare pentru prejudiciul produs .X. S.A .

Ulterior prin nota de prezentare nr.X/10.03.2014, inregistrata la Cabinet director general sub nr..X./10.03.2014 au fost aprobate propunerile ca Directia Juridica sa formuleze cerere de chemare in judecată pentru obtinerea titlului executoriu, in vederea recuperarii prejudiciul produs .X. S.A., în suma de .X. euro. Directia Juridica a intocmit cererea de chemare in judecata a persoanelor vinovate si a depus-o sub nr..X./3/2014 in data de 28.04.2014 catre Tribunalul .X.-Sectia a VIII a Conflicte de Munca si Asigurari Sociale.

#### **17. Referitor la contractele încheiate cu .X. și .X., s-au constatat următoarele:**

Contractul de credit furnizor FN/01.09.2003

.X.. în calitate de beneficiar, .X. S.A .X. si .X. S.A .X., denumite colectiv prin contract, creditor si .X. S.A., in calitate de furnizor au încheiat Contractul de credit-furnizor FN/01.09.2003, având ca obiect "*furnizarea întregului Sistem la cheie capabil să funcționeze on-line de către Furnizor, Finanțarea Programului de către Creditor și Rambursarea Finanțării de către Beneficiar (...)*".

In temeiul contractului, Creditorul se obliga sa acorde o finanțare in favoarea Beneficiarului, constand în contravaloarea următoarelor:

- bunuri, echipamente, dispozitive si alte materiale care trebuie livrate de catre Furnizor in vederea funcționarii depline a sistemului la cheie si la intreaga gama de servicii incluse in program la performantele corespunzătoare solicitate de beneficiar.
- activitati auxiliare livrării bunurilor, precum transportul, instalarea, punerea in funcțiune, asistenta tehnica si instruirea, necesare pentru operarea adecvata a Programului in Romania, și toate riscurile financiare si costurile in vederea implementării Sistemului la cheie.

Obligațiile Furnizorului constau in :

- livrarea si instalarea sistemul de video loterie la cheie;
- sa furnizeze orice si toate piesele de schimb necesare funcționarii corespunzătoare a Programului pe intreaga durata a Contractului;
- sa puna la dispoziție personalul si pregatirea tehnica, precum si sa furnizeze serviciile de intretinere;
- sa puna la dispoziție documentele relevante în legătură cu acest Contract.

Potrivit contractului, perioada de rambursare a finantarii se va incheia la 30.11.2013, transferul total al proprietatii pentru toate livrările efectuate urmând a fi finalizat la aceasi data.

Pe parcursul întregii durate a contractului .X.. a platit lunar „Creditorului”, pana in data de 27 ale lunii, o suma echivalenta cu urmatoarele procente din încasarile brute lunare generate de toate terminalele de joc in luna precedenta, dupa cum urmează (art.5, pct.5,3 din contract) :

- 80% în perioada 01 .09.2003 -31.08.2006 (3 ani),
- 75% în perioada 01.09.2006-31.08.2009 (3 ani);
- 70% în perioada 0109.2009 – 30.11.2013 (4 ani).

Prin Actul adițional nr.X/25.09.2008 se modifică procentele din încasările brute generate de terminalele de joc, respectiv rata de rambursare lunară după cum urmează:

-65 % în perioada 25.09.2008-30.11.2013, pentru primele 1000 terminale de joc achiziționate și instalate;

-60 % în perioada 25.09.2008-30.11.2013, pentru următoarele terminale de joc achiziționate și instalate.

Prin actul adițional nr.X/11.12.2003 și-a extins activitatea prin organizarea operațiunilor de pariuri în cotă fixă on-line, prin extinderea și up-gradarea infrastructurii utilizate în programul de videoloterie (menținându-se condițiile din contractul de bază) cu excepția condițiilor de rambursare a finanțării.

Conform art.3, pct.3.'2 *"beneficiarul va rambursa creditul acordat de creditor din încasările totale colectate de beneficiar din operarea pariurilor"*.

Procentele plătite de către .X., din încasările totale, referitoare la activitatea de pariuri în cotă fixă on-line sunt:

-13% de la data de pornire până la sfârșitul anului 3;

-11,5% de la începutul anului 4 până la sfârșitul anului 6;

-10,5% de la începutul anului 7 până la sfârșitul anului 10.

Costul finanțării este tratat ca o cheltuială financiară înregistrată în contul 668 "Alte cheltuieli financiare 2.

Contractul încheiat la data de 01.09.2003 este intitulat "Contract de credit-furnizor" în care .X. are calitatea de beneficiar, firmele grecești .X. și .X. au calitatea comună de creditor iar .X. SA are calitatea de furnizor.

Potrivit art.7(1) pct.13 din Codul fiscal reprezintă „dobânda - orice sumă ce trebuie plătită sau primită pentru utilizarea banilor, indiferent dacă trebuie să fie plătită sau primită în cadrul unei datorii, în legătură cu un depozit sau în conformitate cu un contract de leasing financiar, vânzare cu plata în rate sau orice vânzare cu plata amânată”;

Aplicând acest articol la Contractul de credit furnizor încheiat de .X. în data de 01.09.2003, rezulta ca suma achitată către creditorii (.X. și .X.) peste valoarea echipamentelor livrate reprezintă dobânda plătită pentru utilizarea sumelor finanțate de către creditor.

Aceasi interpretare rezulta și din răspunsul formulat de Ministerul Economiei și Finanțelor - Direcția de Legislație în Domeniul TVA prin adresa nr..X./23.08.2007 la solicitarea .X.. S.A.

Potrivit art.23 (5) din Codul Fiscal *„în cazul împrumuturilor obținute de la alte entități, cu excepția societăților comerciale bancare române sau străine, sucursalelor băncilor străine, cooperativele de credit, a societăților de leasing pentru operațiuni de leasing, a societăților de credit ipotecar și a persoanelor juridice care acordă credite potrivit legii, dobânzile deductibile sunt limitate la:*

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

Pentru determinarea deductibilității fiscale a dobânzii în conformitate cu prevederile art.23(5) lit a) din Codul Fiscal, societatea a procedat la calcularea dobânzii ținând seama de valoarea achizițiilor efectuate de .X., de graficele de rambursare prezentate de societate, plățile efectuate de societate, dobânda de referință a BNR, precum și de includerea pe cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal a sumelor care depășesc dobânda de referință BNR de către companie.

Din anexa nr.178 în care este prezentată „Situația privind dobânda aferentă costului de finanțare contract Credit furnizor/2003” rezulta ca societatea a calculat și înregistrat corect dobânda care depășește nivelul dobânzii de referință a BNR, ca fiind nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

Prin actul adițional nr..X. la Contractul de livrare și prestații FN/26.06.1992, încheiat în data de 23.03.2000 între .X., în calitate de beneficiar și .X. SA și .X. SA din Grecia, denumite împreună furnizor, acesta din urma se obligă să furnizeze:

-echipamentele necesare pentru upgradarea a X de terminale inteligente si sistemul aferent pentru a putea opera in regim on- line in cele X de puncte de vanzare, inclusiv folosirea barcodului pentru gestionarea biletelor castigatoare.

-.X. de echipamente VSAT care urmeaza a fi instalate in cele X agenții on-line ale C.N. L.R. S.A.;

-serviciul de comunicații prin satelit pentru conectarea agențiilor on-line printr-o statie centrala instalata în Romania, pe intreaga perioada a contractului, extinsa prin actul adițional,

-licența de utilizare pe timp nelimitat a software-lui pentru doua noi jocuri: .X. si .X. on-line, cat și serviciile de intretinere a software-ului pe intreaga perioada a contractului extinsa prin Actul adițional;

- instalarea si serviciile de intretinere a sistemului on-line pe intreaga perioada a contractului extinsa prin actul adițional, a echipamentelor livrate;

- școlarizarea personalului .X. in scopul operării jocului in regim de lucru on-line.

**Prin actul aditional nr.X incheiat la un contract intitulat de insasi părțile contractante a fi „contract de prestari servicii”, a fost stabilita doar valoarea echipamentelor și a software-urilor ce urmau a fi livrate către .X. si nu se face nicio referire la valoarea sau la tarifele serviciilor ce urmeaza a fi efectuate, așa cum acestea sunt detaliate în contract.**

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea facturilor emise lunar de către .X. SA/X SA din Grecia, în baza Actului adițional nr.X la Contractul de livrare și prestații FN/26.06.1992, ca și dobândă.

Deoarece, conform contract și act aditional, furnizorul avea obligația:

1. Sa furnizeze, sa instaleze și sa intretina, în principal:

-echipamente necesare pentru upgradarea a X de terminale inteligente și sistemul aferent pentru a putea opera în regim on-line în X de puncte de vânzare, inclusiv de folosire a barcodului pentru gestionarea biletelor câștigătoare;

- .X. de echipamente VSAT, care urmează să fie instalate în cele X de agenții on-line ale Loteriei Române;

- licența de utilizare pe timp nelimitat a software-lui pentru două noi jocuri (.X. și .X.), cât și serviciile de întreținere pe întreaga perioadă a contractului extinsă prin actul adițional.

2. Să presteze:

-servicii de comunicații prin satelit pentru conectarea agențiilor on-line printr-o stație centrală instalată în România, pe întreaga perioadă a contractului, extinsă prin Actul adițional;

- instalarea și serviciile de întreținere a sistemului on-line, pe întreaga perioadă a contractului extinsă prin actul adițional, a echipamentelor livrate;

- școlarizarea personalului .X.. S.A. în scopul operării jocurilor în regim de lucru on-line,

- activități auxiliare livrării bunurilor, precum transportul, instalarea, punerea în funcțiune, asistența tehnică și instruirea, necesare pentru operarea adecvată a Programului de video-loterie în România, organele de inspectie fiscala au constatat ca veniturile obtinute de .X., sunt de natura prestarilor de servicii și nu de natura dobanzilor.

In ceea ce privește stabilirea naturii Contractului .X./1992 și a Actului adițional nr.X/2000, în condițiile în care .X.. ar dori sa considere acest contract ca fiind de împrumut, nu au fost prezentate documente justificative prin care să fie prevăzută valoarea finanțării si cuantumul si calculul dobânzii sau a altor costuri de finanțare.

Din facturile emise de .X. SA/X. S.A. Grecia rezulta ca nu sunt detaliate serviciile prestate, tarifele practicate și nici valoarea acestora, pe tipurile de servicii mentionate în contract, în condițiile în care furnizorul avea obligația să efectueze:

- servicii de comunicații prin satelit pentru conectarea agenților on-line printr-o stație, instalarea și serviciile de întreținere a sistemului on-line, pe întreaga perioadă a contractului extinsă prin actul adițional, a echipamentelor livrate;
- școlarizarea personalului .X. în scopul operării jocurilor în regim de lucru on-line;
- activități auxiliare livrării bunurilor, precum transportul, instalarea, punerea în funcțiune, asistența tehnică și instruirea, necesare pentru operarea adecvată a Programului de video-loterie în România;
- alte servicii necesare întreținerii sistemului on-line.

Deși potrivit prevederilor contractuale, serviciile pe care .X. SA Grecia era obligată să le presteze se refereau la mai multe tipuri, cum ar fi: instalarea și punerea în funcțiune a echipamentelor, buna funcționare a proiectului pe toată durata contractului, respectiv servicii de întreținere, asistența tehnică, consultanța, asigurarea pieselor de schimb și accesoriilor suplimentare, școlarizarea personalului „Beneficiarului”, etc., .X.. nu a putut prezenta organelor de inspecție fiscală documente care să detalieze valoarea fiecărui tip de serviciu prestat, neavând date și informații de acest gen în evidența financiar - fiscală a acestora.

Prin urmare, simpla achiziție a serviciilor nu reprezintă în sine o recunoaștere a utilizării în scop economic a acestora, compania fiind obligată, să prezinte documentele justificative din care să reiasă că serviciile pentru care s-au efectuat aceste cheltuieli, au fost în scopul realizării de venituri impozabile.

.X.. a înregistrat până la data de 28.02.2008, diferența dintre procentul din vânzări plătit companiilor grecești și valoarea echipamentelor sau upgrad-urile efectuate la acestea, în două conturi, respectiv contul 612.02 „Cheltuieli cu redeventele, locațiile de gestiune și chirii” și în contul 666 „Cheltuieli privind dobânzile”. Datoria .X.. pentru valoarea echipamentelor livrate a fost înregistrată în contul 167.01 „Alte împrumuturi și datorii asimilate” în corespondența cu contul 213.1 „Instalații tehnice”, prin nota contabilă 213.1 = 167.01.

Începând cu luna martie 2008, .X.. a înregistrat în evidența contabilă, contravaloarea facturilor emise lunar de către .X. SA/.X. SA din Grecia, în baza Actului adițional nr..X. la Contractul de livrare și prestații FN/26.06.1992, întreaga valoare a acestora fiind considerată dobândă de finanțare. După aceasta dată nu au mai fost echipamente livrate. Mai mult, .X.. nu a prezentat documente în sprijinul înregistrărilor contabile efectuate, din care să reiasă elemente specifice împrumuturilor, respectiv în care să fie prevăzută valoarea finanțării, cuantumul și calculul dobânzii sau a altor costuri de finanțare.

Compania a considerat sumele achitate societăților grecești peste valoarea echipamentelor achiziționate și care exced ratei de dobândă BNR, ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Organele de inspecție fiscală au solicitat .X. punerea la dispoziție a documentelor justificative cu privire la prestatările de servicii efectuate de către furnizor, conform art.1 pct.c), e) și f) din Actul adițional nr. X la Contractul de livrare și prestații .X./1992, constând în servicii de instalare, servicii de comunicații prin satelit, servicii de întreținere a sistemului on-line, pe întreaga perioadă a contractului, a serviciilor de școlarizare a personalului, precum și cuantificarea acestora.

Din răspunsul la întrebarea 11 a notei explicative solicitate reprezentantului societății, prezentat în anexa nr. 23, rezultă următoarele *“Orice încercare de a diviza rata de rambursare a finanțării excede prevederilor contractuale, toate plățile efectuate de .X. s-au efectuat către CREDITORI și nu către terți prestatori. Relația contractuală între creditor și terți prestatori nu presupune responsabilități ale beneficiarului (.X. -SA). Terții furnizori aveau obligația să asigure .X. funcționarea la cheie a programelor de jocuri loteristice, prin asumarea responsabilităților ce le reveneau către Creditor(.X. -X.). Nu există decontări pe această speta între .X. și Terții prestatori, toate plățile s-au realizat numai către creditori, dacă discutăm de servicii nu există decât servicii de acoperire a unui risc financiar, care intră în sfera serviciilor care în conformitate cu prevederile Codului Fiscal nu prevăd justificarea prestațiilor. Pentru*



*aceste servicii .X. a retinut impozit la sursa iar anual creditorii au beneficiat de credit fiscal in tara de rezidenta. Aceste certificate de credit fiscal au fost eliberate anual de ANAF-DGAMC.”*

Organele de inspectie fiscala nu rețin punctul de vedere al companiei, deoarece, dacă “*Orice incercare de a diviza rata de rambursare a finantarii excede prevederilor contractuale*” cum a reușit compania să-și dea seama ca diferența între valoarea facturii și valoarea echipamentelor livrate ar însemna dobanda, în condițiile în care toate clauzele contractului se refera la echipamente furnizate și servicii prestate.

În contractul încheiat nu exista Creditori, terți prestatori, ci numai furnizor și beneficiar, prețul contractului prevăzut la art.2 fiind “suma totala incluzand furnizarea sistemului, pieselor de schimb și accesoriilor suplimentare precum și prestarea tuturor serviciilor către Beneficiar de către Furnizor.

Societatea considera serviciile de comunicații prin satelit pentru conectarea agențiilor on-line, serviciile de întreținere a sistemului on-line sau alte servicii necesare intretinerii sistemului on-line ca fiind “servicii de acoperire a unui risc financiar,” cheltuielile și veniturile financiare, respectiv de exploatare pentru agenții economici specializati în acordarea de credite, fiind notiuni total diferite fata de serviciile mentionate.

În ce privește precizarea ca “.X. a retinut impozit la sursa iar anual creditorii au beneficiat de credit fiscal in tara de rezidenta. Aceste certificate de credit fiscal au fost eliberate anual de ANAF-DGAMC” organele de inspecție fiscală arată că acestea se referă numai la alegerea de către beneficiarul veniturilor a locului unde dorește a fi impozitat, în speta, în Romania, eliberarea anuala a certificatelor de credit fiscal de către ANAF-DGAMC aratand tocmai faptul ca acesta a fost scutit de plata impozitelor în țara de reședință.

Față de prevederile pct.48 din H.G. nr. 44/2004 s-a constatat că .X. nu a indeplinit conditiile prevazute de lege, respectiv:

- in Actul aditional nr. 3 la Contractul .X./1992 nu este prevazuta valoarea totala a serviciilor ce urmeaza a fi efectuate de catre furnizor;
- nu sunt precizate tarifele percepute;
- nu au fost prezentate situatii de lucrari, rapoarte de lucru, sau orice alte materiale corespunzatoare care sa ateste efectuarea lucrarilor, iar serviciile nu au putut fi cuantificate nici dupa eventuala efectuare a acestora;
- in facturile emise de furnizor nu a fost detaliata valoarea prestarilor de servicii, Astfel, suma de .X. lei reprezentand diferența între sumele achitate furnizorului (.X.) și sumele considerate de societate nedeductibile fiscal este nedeductibila la calculul profitului impozabil.

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

#### **A. ASPECTE PROCEDURALE**

**Referitor la prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale pentru anul 2008, se rețin următoarele:**

Potrivit prevederilor art.352 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.*

*(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi”.*

Astfel, întrucât în speță inspecția fiscală a început la data de 07.07.2014, conform Registrului Unic de Control, deci sub imperiul vechii legi sunt aplicabile prevederile O.G.

nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În schimb, întrucât contestația a fost depusă la data de 01.11.2016 deci sub imperiul noii legi, procedura de soluționare a contestației aplicabilă în speță este cea reglementată de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare

Începând cu data de 07.07.2014, conform celor menționate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.09.2016, .X. SA a fost supusă unei inspecții fiscale având ca obiect impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2008 – 31.12.2013.

Inspecția fiscală s-a finalizat prin încheierea Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.09.2016 și emiterea Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice F-MC .X./30.09.2016.

Se reține că potrivit art.23, art.91 alin.(1) și alin.(2) și art.92 alin.(1) și alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

***“Art. 23. – (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”.***

***“Art. 91. – (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.***

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

*“Art. 92 (1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se întrerup:*

*a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;*

*b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;*

*c) la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat.*

*(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:*

*(...) b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale: (...)*

Din cele anterior prezentate rezultă că dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale corelative drepturilor de creanță fiscală se prescrie în termen de 5 ani, termen care începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, iar ca efect al împlinirii termenului de prescripție organele fiscale nu mai emit titlul de creanță fiscală prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală.

De asemenea, potrivit dispozițiilor legale anterior invocate termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Se reține că, prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Organul de soluționare a contestației, reține că societatea invocă prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale reprezentând impozit pe profit pentru anul 2008.

Față de argumentul contestatarii se reține că **în ceea ce privește impozitul pe profit**, potrivit prevederilor art.34 alin.1 lit.a) și art.35 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată:

“ART. 34

*Plata impozitului*

(1) *Plata impozitului se face astfel:*

a) *contribuabilii, societăți comerciale bancare, persoane juridice române, și sucursalele din România ale băncilor, persoane juridice străine, au obligația de a plăti impozit pe profit anual, cu plăți anticipate efectuate trimestrial, actualizate cu indicele de inflație (decembrie față de luna decembrie a anului anterior), estimat cu ocazia elaborării bugetului inițial al anului pentru care se efectuează plățile anticipate. **Termenul până la care se efectuează plata impozitului anual este termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit, prevăzut la art. 35 alin. (1);***

ART. 35

*Depunerea declarațiilor de impozit pe profit*

(1) *Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 15 aprilie inclusiv a anului următor.”*

Astfel, pentru impozitul pe profit pe anul 2008, obligația declarativă și de plată intervine la data de 15.04.2009, iar termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare începe să curgă de la data de **01.01.2010**.

Mai mult, a interpreta începerea cursului prescripției extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit, în raport de o dată anterioară termenului prevăzut pentru declararea anuală a impozitului pe profit, ar însemna să nu se dea eficiența prevederilor art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că, în ceea ce privește impozitul pe profit, inspecția fiscală a fost începută în data de 07.07.2014, conform înregistrării din Registrul unic de control la poz.1 și finalizată în data de 30.09.2016, iar Decizia de impunere nr.F-MC X a fost emisă la data de 30.09.2016.

Astfel, în perioada cuprinsă între 07.07.2014 -30.09.2016, prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale a fost suspendată potrivit prevederilor art.92 alin.(2) lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripție, respectiv 01.01.2010 pentru impozitul pe profit rezultă că la data începerii inspecției fiscale, respectiv 07.07.2014 (data înregistrării în Registrul unic de control la poziția 1) obligațiile suplimentare de plată de natura impozitului pe profit au fost stabilite înăuntrul termenului de prescripție.

În consecință, nu se pot reține argumentele referitoare la prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili impozit pe profit suplimentar pe anul 2008.

## **B. ASPECTE DE FOND**

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

- .X. lei        **impozit pe profit;**
- .X. lei        **dobânzi aferente impozitului pe profit;**
- .X. lei        **penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.**

**1. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu amortizarea în sumă de .X. lei aferentă autovehiculelor achiziționate la prețuri mai mari decât prețul de piață, Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu diferența de amortizare în condițiile în care aceasta a fost generată de achiziția de autovehicule la prețuri mai mari decât prețul pieței care a majorat valoarea de intrare a imobilizărilor corporale.**

Perioada verificată: august 2010-decembrie 2013

**În fapt**, în anul 2010 societatea a achiziționat de la .X. S.R.L. .X. 182 de autoturisme buy-back pentru activitatea proprie, pentru care a plătit în plus față de prețurile practicate de .X. S.R.L. .X. suma totală de .X. lei, inclusiv TVA.

Din Procesul verbal nr..X./09.03.2011 întocmit de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a rezultat ca prețurile practicate de .X. S.R.L. .X. pentru .X. SA, sunt mai mari decât cele practicate pentru alți clienți.

Astfel, .X. S.R.L. .X. nu numai că nu a oferit un discount, ci a oferit prețuri mai mari decât cele pe care le practica respectiva companie la data ofertei către ceilalți clienți.

S-a constatat că aceste cheltuieli cu achiziționarea de automobile, la un preț supraevaluat, au majorat valoarea de inventar a mijloacelor de transport înregistrate în contabilitatea companiei, ducând astfel la înregistrarea unor cheltuieli cu amortizarea mai mari decât valoarea lor reală.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit diferența de cheltuieli cu amortizarea în sumă de .X. lei, ținându-se cont de amortizarea considerată de societate nedeductibilă la calculul profitului impozabil, diferențele suplimentare referindu-se numai la valoarea care depășește prețul real al autovehiculelor, pe care orice agent economic l-ar plăti în condiții normale de piață liberă, care excede valorii considerate deja de societate nedeductibilă din punct de vedere fiscal.

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

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, la calculul profitului impozabil, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală au avut în vedere la stabilirea situației de fapt fiscale și următoarele:

Decizia nr. 3/2011 a Curții de Conturi a României în care se precizează:

*“La dosarul licitației pentru atribuirea contractului pentru „Furnizarea de autovehicule în sistem buy back” nu s-au identificat niciun fel de documente din care să rezulte modul în care a fost stabilită valoarea estimată pentru cele X autovehicule.*

*S-a ajuns astfel la situația ca prețurile din oferta S.C. .X. S.R.L. .X. și care au fost acceptate de companie, să fie chiar peste cele practicate de furnizorul în cauză, în acest fel .X. a plătit în plus suma totală de .X. lei inclusiv TVA.”*

În timpul controlului Curții de Conturi, s-a solicitat Agenției Naționale de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, verificarea prețurilor practicate de .X. S.R.L. .X. la data de 19.04.2010, iar urmarea verificării efectuate s-a încheiat Procesul verbal nr..X./09.03.2011.

Din procesul verbal nr..X./09.03.2011, întocmit de ANAF, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, au rezultat prețurile practicate la autovehiculele oferite și livrate de către .X. S.R.L. .X. la data de 19.04.2010, data întocmirii formularului de ofertă.

Din compararea prețurilor practicate de .X. S.R.L. .X. la data de 19.04.2010, cu prețurile autoturismelor oferite și facturate de .X., au rezultat diferențe în plus substanțiale.

Prin achiziția de către .X. a unor autoturisme la prețuri mult mai mari decât prețul de piață s-a majorat nejustificat valoarea de intrare a autoturismelor înregistrată în contabilitate și implicit au fost majorate artificial cheltuielile cu amortizarea acestora.

În ceea ce privește susținerea contestatarii conform căreia organele de inspecție fiscală nu au ținut cont la stabilirea bazei fiscale suplimentare pentru fiecare autoturism, de faptul ca valoarea de intrare a acestora cuprinde, atât cheltuielile cu achiziția mijlocului fix, cât și cheltuielile cu asigurările și mentenanța acestora capitalizate de companie, prin adresa .X./10.11.2016 organele de inspecție fiscală precizează „la pagina 17 a notei explicative solicitată administratorului societății este prezentată foarte clar monografia contabilă privind achiziția autoturismelor de la SC .X. SRL, nefiind menționată vreo sumă care să reprezinte asigurări sau mentenanță incluse în prețul autoturismelor”.

Mai mult, se reține că astfel de cheltuieli cu asigurările și cu mentenanța nu sunt de natură să majoreze valoarea de intrare a autoturismelor care se recuperează pe calea amortizării, aceste cheltuieli fiind considerate, de regulă, cheltuieli curente.

Față de cele prezentate și în temeiul în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora „(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd „11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit aferente cheltuielilor cu diferența de amortizare în sumă de .X. lei.

## **2. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent:**

- cheltuielilor cu amortizarea în sumă de .X. lei aferente imobilizării „dispeceratul național”

- sumei de .X. lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea licențelor software aferente ”dispeceratului național”, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea „dispeceratului național” și a licențelor software aferente acestuia în condițiile în care societatea nu face dovada cu documente că acesta este utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative.

**Perioada verificată:** iulie 2011-decembrie 2013

**În fapt**, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil suma de .X. lei reprezentând cheltuielile cu amortizarea imobilizărilor corporale aferente ”dispeceratului național” achiziționate de la .X. SRL.

S-a constatat că aceste cheltuieli cu achiziția ”dispeceratului național” nu sunt aferente veniturilor companiei, așa cum rezultă din obiectul de activitate al acesteia, fapt pentru care amortizarea acestor mijloace fixe este nedeductibilă din punct de vedere fiscal conform prevederilor art.21 alin.(3) lit.i și art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, software-ul de monitorizare a fost vândut de .X. SRL către .X.. în condițiile în care înființarea Dispeceratului Național de Monitorizare este în sarcina societăților

specializate de pază și protecție, achiziția unor imobilizari necorporale legate de acesta nefiind justificata economic nici din punct de vedere al utilității și nici din punct de vedere al necesității pentru desfasurarea în bune condiții a obiectului de activitate al .X..

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că, cheltuielile cu amortizarea aferentă software-ului de monitorizare nu reprezintă cheltuieli deductibile din punct de vedere al legii fiscale.

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

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, la calculul profitului impozabil, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

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

*“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

*i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24”;*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că au deductibilitate limitată cheltuielile cu amortizarea, respectiv în limita prevăzută de art.24 din lege.

Conform prevederilor art.24 alin.(1), (2) și alin.(11) lit.a) din același act normativ:

*“(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.*

*(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:*

*a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;*

*b) are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;*

*c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.*

*[...]*

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

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

Față de prevederile legale mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative, are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului și o durată normală de utilizare mai mare de un an. De asemenea, amortizarea fiscală se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune.

Mai mult, cheltuielile aferente achiziționării unor mijloace fixe se pot recupera din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, în condițiile în care mijlocul fix amortizabil este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative, are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a guvernului și are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Condițiile prevăzute de lege fiind impuse a se îndeplini cumulativ, presupune că neîndeplinirea uneia din aceste conditii conduce automat la nedeductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe.

Ca urmare, existența mijloacelor fixe în patrimoniul societății nu conduce automat la concluzia că acestea au și fost utilizate de către societate în scopul obținerii de venituri impozabile, mai ales ca aceste echipamente nu pot fi utilizate în scopul obținerii veniturilor licite prevăzute în obiectul de activitate al companiei.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală au avut în vedere la stabilirea situației de fapt fiscale și următoarele:

Prin Raportul de control nr. .X./25.05.2011 încheiat de Curtea de Conturi a Romaniei s-a constatat că .X. a achiziționat un dispecerat național de monitorizare (ale cărui componente hard și soft au fost supraevaluate) parte a sistemului integrat de securitate pentru a fi dat spre utilizare firmei de pază.

Din vizionarea în teren efectuată de echipa de control și urmare discuțiilor purtate cu reprezentanții .X. și ai societății de monitorizare au rezultat următoarele:

Sistemele de alarmare instalate la agențiile loto din teritoriu sunt conectate atât la așa-zisul Dispecerat Național al .X., dar și la dispeceratele zonale cărora .X. SRL le-a subcontractat serviciile prestate către .X..

Acest dispecerat este deservit de către salariați ai .X. SRL care asigură monitorizarea agențiilor loto.

Dispeceratul Național este conectat la dispeceratele zonale ale societăților de pază specializate cărora .X. SRL le-a subcontractat contractul atribuit prin licitație de către .X..

Agențiile nu sunt conectate cu respectarea condiției de redundanță stabilită prin documentația de atribuire.

Dispeceratul Național nu este avizat de către Poliția Română.

Rezultă că monitorizarea în teritoriu, se poate face, legal, numai prin intermediul unor dispecerate zonale, aflate în proprietatea societăților specializate de pază și protecție, avizate de către inspectoratele județene de poliție competente teritorial.

Din cele prezentate rezultă că, înființarea Dispeceratului Național de Monitorizare este în sarcina societăților specializate de pază și protecție, numai plata serviciilor de monitorizare prin dispecerat se face de către beneficiarii serviciilor respective, iar achiziția acestuia de către reprezentanții .X. nu se justifică nici din punct de vedere al utilității și nici din punct de vedere economic.

În fapt, .X. SRL prestează servicii de monitorizare printr-un dispecerat pe care nu îl are în proprietate și nu este avizat nici de organele de Poliție, iar achiziționarea acestui Dispecerat național de monitorizare se impunea numai în condițiile în care monitorizarea sistemelor de securitate se făcea în regim privat de către .X. prin personalul propriu.

Față de cele mai sus prezentate rezultă că .X. a achiziționat „dispeceratul național” pe care l-a pus la dispoziția .X. SRL care, în baza unui contract de prestări servicii, prestează servicii de monitorizare, intervenție și mentenanță pentru .X. printr-un dispecerat pe care nu îl are în proprietate și nu este avizat nici de organele de Poliție.

Se reține că achiziționarea acestui dispecerat național de monitorizare se impunea numai în condițiile în care monitorizarea sistemelor de securitate se făcea în regim privat de către .X. prin personalul propriu.

Ca urmare, se reține că pentru a calcula amortizare activul aflat în proprietatea societății trebuie să reprezinte activ amortizabil, respectiv să fie utilizat în producția, livrarea de bunuri sau

în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative, iar amortizarea se stabilește începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune.

Or, în cazul în speță, compania a achiziționat dispeceratul național și l-a pus la dispoziția societății specializate pentru a presta serviciile de monitorizare, intervenție și mentenanță pentru .X. astfel că, acesta nu are calitatea de activ amortizabil nefiind utilizat de către companie în activitatea desfășurată de aceasta.

Astfel, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile cu amortizarea acestei imobilizări.

De asemenea, .X. a achiziționat de la .X. SRL software-ul de monitorizare în condițiile în care înființarea Dispeceratului Național de Monitorizare este în sarcina societății specializate de pază și protecție, iar achiziția unei astfel de imobilizări necorporale legate de acesta nu este justificată din punct de vedere al utilității și nici din punct de vedere al necesității pentru desfășurarea în bune condiții a obiectului de activitate al .X..

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile cu amortizarea aferentă software-ul de monitorizare utilizat de societatea specializată de pază și protecție împreună cu dispeceratul național, o astfel de imobilizare nefiind necesară în desfășurarea activității economice a .X..

Referitor la argumentul contestat conform căruia organele de inspecție fiscală nu au solicitat contractul încheiat cu .X. SRL în vederea stabilirii că imobilizarea corporală este necesară și utilizată în cadrul acestui contract nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât acest contract nu a făcut obiectul verificării. Mai mult, societatea nu prezintă legătura dintre cele două contracte și nici documente care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la situația de fapt fiscală analizată prin prezenta.

Față de cele prezentate și în temeiul în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit aferente cheltuielilor cu amortizarea în sumă de .X. lei și în sumă de .X. lei.**

**3. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent sumei de .X. lei (.X. + .X.) reprezentând cheltuieli cu amortizarea aferentă licenței „Monitorizare control acces/pontaj .X.”** Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli în condițiile în care licența nu a fost utilizată în desfășurarea activității.

**În fapt**, s-a constatat că suma de .X. lei și suma de .X. lei reprezintă cheltuieli cu amortizarea licenței „Monitorizare control acces/pontaj .X.” care nu a fost utilizată ca urmare a neimplementării programului în contabilitatea societății, durata de utilizare a acesteia fiind nula.

În consecință nu sunt aplicabile prevederile art.24 alin.(10) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel compania avea obligația de a înregistra cheltuielile cu amortizarea acestei licențe în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal.

Ca urmare, s-a stabilit că societatea avea obligația de a înregistra cheltuielile cu amortizarea licențelor în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal, potrivit prevederilor art.19 alin.1 și art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.



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

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, la calculul profitului impozabil, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Conform prevederilor art.24 alin.(1), (2), alin.(10) și alin.(11) lit.a) din același act normativ:

*“(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.*

*(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:*

*a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;*

*b) are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;*

*c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.*

*[...]*

*(10) Cheltuielile aferente achiziționării de brevete, drepturi de autor, licențe, mărci de comerț sau fabrică și alte imobilizări necorporale recunoscute din punct de vedere contabil, cu excepția cheltuielilor de constituire, a fondului comercial, a imobilizărilor necorporale cu durată de viață utilă nedeterminată, încadrate astfel potrivit reglementărilor contabile, precum și cheltuielile de dezvoltare care din punct de vedere contabil reprezintă imobilizări necorporale, se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz. Cheltuielile aferente achiziționării sau producerii programelor informatice se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară pe o perioadă de 3 ani. Pentru brevetele de invenție se poate utiliza și metoda de amortizare degresivă sau accelerată.*

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

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

Față de prevederile legale mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative, are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului și o durată normală de utilizare mai mare de un an. De asemenea, amortizarea fiscală se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală se reține că a fost achiziționată licența „Monitorizare control acces/pontaj .X.” care nu a fost utilizată ca urmare a neimplementării programului în contabilitatea societății.

Potrivit legii fiscale cheltuielile aferente achiziționării de licențe recunoscute din punct de vedere contabil se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz.

Se reține că, un mijloc mijloc fix amortizabil reprezintă orice imobilizare corporală care este deținută și utilizată în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi

închiriat terților sau în scopuri administrative, are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului și o durată normală de utilizare mai mare de un an.

De asemenea, amortizarea fiscală se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune.

Din documentele aflate la doasarul cauzei reiese că .X. a achiziționat licența „Monitorizare control acces/pontaj .X.” care nu a fost utilizată ca urmare a neimplementării programului în contabilitatea societății.

Având în vedere că licența „Monitorizare control acces/pontaj .X.” nu a fost pusă în funcțiune nu se justifică cheltuielile cu amortizarea acesteia așa cum în mod legal au stabilit organele de inspecție fiscală.

Ca urmare, în temeiul în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit aferente cheltuielilor cu amortizarea în sumă de .X. lei aferente licenței „Monitorizare control acces/pontaj .X.”.**

#### **4. În cea ce privește impozitul pe profit aferent:**

**-sumei de .X. lei reprezentând servicii de monitorizare supraevaluate;**

**-sumei de .X. lei reprezentând majorarea abonamentului,** Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli în condițiile în care .X. nu a prezentat documente care să justifice supraevaluarea acestor servicii și nici majorarea abonamentului stabilite prin Contractul nr..X./26.01.2006.

**În fapt,** .X. a înregistrat servicii de monitorizare și intervenție în baza unui abonament lunar contractat cu .X. SRL, potrivit Contract nr..X./26.01.2006. Prin actul adițional nr..X./02.02.2011 la Contractul nr..X./26.01.2006 valoarea abonamentului a fost triplată de la .X. lei fără TVA la suma de .X. lei fără a fi modificate alte clauze ale contractului inițial.

Luând în considerare că societăților cărora le-a fost subcontractată prestarea s-a utilizat un preț de .X. lei pentru un obiectiv (.X. lei/zi) față de .X. lei cât a plătit .X. s-a constatat că a fost majorată nejustificat valoarea serviciilor de monitorizare fapt ce a condus la majorarea valorii de inventar a sistemelor de securitate și implicit la înregistrarea unor cheltuieli cu amortizarea mai mari decât valoarea lor reală cu suma de 1.044.522 lei.

De asemenea, s-a stabilit suma de .X. lei reprezentând supraevaluarea abonamentului lunar.

S-a constatat că justificarea acestor servicii trebuie efectuată în condițiile prevăzute în art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și respectiv punctul 48 din H.G. nr.44/2004 privind normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar compania nu a dovedit prestarea efectivă a acestor servicii și nici necesitatea efectuării acestor cheltuieli nefiind prezentate documente justificative care să ateste prestarea efectivă serviciilor pentru partea care excede valorii reale respectiv valorii de piață.

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

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, la calculul profitului impozabil, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. Totodată, prevederile art.21 alin.4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

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

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

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

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

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

Plecând de la constatările organelor de inspecție fiscală, din analiza datelor prezentate în „*Situația privind prețurile la care au fost subcontractate serviciile de monitorizare*” și luând în considerare că societățile cărora le-a fost subcontractată prestarea serviciilor desfășoară activitate pe întreg teritoriul țării rezultă că prețul mediu de piață pentru serviciile de monitorizare și intervenție este de .X. lei fără TVA pentru un obiectiv (.X. LEI/ZI), față de .X. lei fără TVA (.X. LEI/ZI) plătit de către .X..

În consecința, urmare calculării diferențelor între prețul pieței pentru fiecare categorie de servicii și prețul plătit către .X. SRL, a rezultat că acestea au fost supraevaluate, cu suma de .X. lei.

În același sens sunt și constatările organelor de control din cadrul Curții de Conturi a României.

Organul de soluționare a contestației reține că nici la inspecția fiscală și nici la contestație nu sunt prezentate documente care să justifice supraevaluarea serviciilor de monitorizare față de prețul de piață.

Din punct de vedere al legii fiscale justificarea cheltuielilor cu serviciile se efectuează pe bază de documente cum sunt situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, prezentarea doar a facturilor nefiind suficientă.

În același sens este și Decizia civilă nr.1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr..X./2013:

*„[...] pentru a admite deductibilitate costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.*

*Având în vedere mare diversitate serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.[...]*”.

Nefiind prezentate documente nu este justificată majorarea prețului pentru serviciile de monitorizare și intervenție de la .X. lei fără TVA pentru un obiectiv, cât reprezintă prețul mediu de piață, la .X. lei fără TVA pentru un obiectiv.

În ceea ce privește majorarea valorii abonamentului se reține că prin Actul adițional nr..X./02.02.2011 la Contractul de furnizare nr..X./26.01.2006, valoarea abonamentului lunar aferent serviciilor de monitorizare și intervenție aferent unei agentii a fost triplat, respectiv de la .X. lei fara TVA la suma de .X. lei fara TVA, fara a fi modificate alte clauze ale contractului incheiat initial.

Majorarea valorii abonamentului fără a prezenta dovezi din care să rezulte motivul acesteia, respectiv prestarea de servicii suplimentare, prestarea de servicii pentru un număr de agenții mai mare decât cel prevăzut în contract, orice alte elemente suplimentare față de contract care au condus la această majorare etc. este nejustificată.

Astfel, în mod legal organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(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”* și au stabilit ca nedeductibile cheltuielile în sumă de .X. lei cu majorarea abonamentului, stabilită prin act adițional la contractul de abonament.

Ca urmare, în temeiul în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu în sumă de **.X. lei** și reprezentând diferența dintre prețul mediu de piață a serviciilor de monitorizare și prețul achitat de .X. și cheltuielilor în sumă de **.X. lei** reprezentând majorarea abonamentelor prin act adițional.

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

- **cheltuielilor în sumă de .X. lei cu servicii de pază în baza Contractului nr..X./07.02.2011;**

- **cheltuielilor în sumă de .X. lei cu servicii de pază în baza Contractului nr..X./04.08.2011**, Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli în condițiile în care nu s-au prezentat documente care să justifice diferența dintre prețul de piață și prețul stabilit prin contracte.

**În fapt**, în baza Contractului nr..X./2011 și Contractului nr..X./2011, ambele încheiate cu .X. SRL, .X. a contractat servicii de pază.

Avand in vedere ca tariful real pe ora paza a fost de .X. lei inclusiv TVA, in conditiile in care .X. a achitat .X. lei, compania a achitat în perioada martie 2011 – decembrie 2013 mai mult cu suma de .X. lei, respectiv mai mult cu suma de .X. lei fata de pretul de piata (real) al acestor servicii.

S-a constatat că aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil conform art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare, iar justificarea se realizează numai dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute în art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și respectiv punctul 48 din H.G. nr.44/2004 privind normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aplicându-se prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu s-a dovedit prestarea efectivă a acestor servicii și nici necesitatea efectuării acestor cheltuieli pentru activitatea desfășurată de companie nefiind prezentate în special elemente de recunoaștere a cheltuielilor pe bază de documente justificative care să ateste prestarea efectivă a serviciilor pentru partea care excede valorii reale respectiv valorii de piață.

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

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, la calculul profitului impozabil, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

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

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

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

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

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

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

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

Plecând de la constatările organelor de inspecție fiscală se rețin următoarele:

Compania a încheiat Contractul de prestări servicii nr..X./07.02.2011 cu .X. SRL și o serie de acte aditionale la acesta, în baza căruia achitat, un tarif/ora peste valoarea de piață a serviciilor de pază, fapt demonstrat de tarifele percepute de societățile care au realizat efectiv paza, subcontractante.

Având în vedere ca tariful real pe ora paza a fost de .X. lei inclusiv TVA, în condițiile în care .X. a achitat .X. lei, compania a achitat în perioada martie 2011 – decembrie 2013 mai mult

cu suma de .X. lei față de prețul de piață al acestor servicii, valoare de piață probată prin însăși tarifele practicate pe piață de firmele subcontractante.

De asemenea, din Raportul nr..X./25.10.2012 a Curții de Conturi a României rezultă că la momentul fundamentării necesității achiziției, .X. a avut în vedere valoarea totală plătită pentru servicii de pază umană în baza contractului anterior, prin care erau asigurate 113 posturi de pază, fără a ține cont de nevoia reală a achiziției acestor servicii.

Având în vedere faptul că în cadrul companiei era în derulare contractul de instalare și monitorizare a unui sistem integrat de securitate la nivelul tuturor locațiilor, .X. nu a justificat necesitatea celor X posturi de pază.

De asemenea, din calculul efectuat de către echipa de control a rezultat că în caietul de sarcini a fost solicitat un număr total de X de posturi pentru servicii de pază și supraveghere, față de un număr de X posturi care a fost luat în calcul la fundamentarea achiziției și estimarea valorii contractului.

Cu toate că numărul de posturi solicitat prin caietul de sarcini a fost diminuat, valoarea estimată a contractului nu a fost micșorată, rămânând nemodificată, la 1.X. lei fără TVA, pentru o perioadă de 4 ani.

În condițiile în care oferta declarată câștigătoare nu a avut o valoare totală și nici comisia de evaluare nu a cuantificat oferta prezentată, încheierea contractului s-a realizat fără respectarea prevederilor legale referitoare la valoarea estimată și la fundamentarea necesității achiziției serviciilor.

De asemenea, cu privire la clauzele prevăzute în Contractul nr..X./07.02.2011 s-a constatat că numărul de posturi prevăzut în Anexa 1 la contract nu putea fi diminuat pe toată durata contractului, în caz contrar achizitorul fiind obligat la plata unor daune, egale cu sumele rămase de plată, până la sfârșitul contractului, în condițiile în care la nivelul .X., din anul 2010 s-a început implementarea unui sistem integrat de securitate, inclusiv în centrele de profit (furnizorul acestui sistem fiind tot .X. S.R.L.), caz în care, necesarul de pază umana urma să scadă pe măsura finalizării instalării sistemelor de securitate.

În ceea ce privește tarifele la care a fost încheiat contractul din verificarea prețurilor practicate de subcontractori a rezultat că .X. S.R.L. a plătit către subcontractori pentru serviciile de pază umană un tarif mediu de X lei/h și a încasat de la .X. S.A. tariful de .X. lei/h, astfel că .X. a achitat, peste valoarea de piață a serviciilor de pază, valoare de piață probată prin însăși tarifele practicate pe piață de firmele subcontractante.

Referitor la Contractul .X./04.08.2011 încheiat cu .X. SRL din Raportul de control nr..X./25.10.2012 încheiat de Curtea de Conturi a României rezultă că valoarea achiziției a fost stabilită la suma maximă de .X. lei (fara TVA), pentru o perioadă de 12 luni, „*calculată la un abonament de aproximativ X lei/lună pentru un număr de .X. locații*”, având ca bază contractul anterior pentru servicii similare.

Cu toate că abonamentul lunar prevedea servicii de mentenanță, de monitorizare și de intervenție .X. nu a estimat valoarea fiecărui tip de serviciu inclus în acest abonament.

Deși în documentația de atribuire nu au fost specificate locațiile în care se prestează serviciile, încheierea contractului s-a realizat pentru un număr de 984 de locații identificate în Anexa I a contractului.

Totodată, prin Decizia nr.17/2012 emisa de Curtea de Conturi a României se precizează:

*“[...] S.C. .X. SRL nu avea capacitatea tehnica sa asigure serviciile de monitorizare, intervenție și mentenanța la nivel național, subcontractând cea mai mare parte a acestora.*

*[...]*

*În caietul de sarcini nu au fost detaliate cerințele tehnice pe activități și/sau operațiuni, nu au fost identificate locațiile unde se vor presta serviciile și personalul care va presta serviciile în fiecare locație.”*

Conform raportului întocmit de specialiștii Direcției Naționale Anticorupție „se constată că firmele subcontractante au prestat serviciile de monitorizare, intervenție și mentenanță în locațiile .X.. S.A. la un tarif mediu de .X. lei/lună/obiectiv.

Rezultă așadar că .X. S.R.L. a plătit către subcontractori pentru aceste servicii un tarif mediu de .X. lei/lună/obiectiv și a încasat de la .X.. S.A. tariful de .X. lei/lună/obiectiv”.

Pentru serviciile de monitorizare, intervenție și mentenanță prestate de .X. S.R.L. în perioada 04.08.2011- 02.09.2012, .X.. S.A. a achitat suma totală de .X. lei, în condițiile în care valoarea de piață estimată a acestor servicii era de .X. lei, calculată în baza tarifului mediu estimat.

Astfel că .X.. a achitat, peste valoarea de piață a serviciilor de monitorizare, intervenție și mentenanță, valoare de piață probată prin însăși tarifele practicate pe piață de firmele sub contractante, suma de .X. lei, sumă care se reține ca prejudiciul produs .X..

Astfel, din analiza documentelor prezentate de companie, a raportului de control al Curtii de Conturi a României și a anexelor acestuia, din actele de control încheiate de către alte organe de control, au rezultat următoarele:

- compania a încheiat Contractul de prestari servicii nr. .X./04.08.2011;
- .X. S.R.L. a subcontractat 95% din serviciile ce ar fi trebuit prestate către .X.. ;
- serviciile de monitorizare, intervenție și mentenanță în locațiile .X.. au fost realizate de subcontractanti la un tarif mediu de .X. lei/lună/obiectiv;
- .X.. a achitat un tarif/lună/obiectiv de .X. lei față de un tarif mediu de .X. lei/lună/obiectiv cât a fost achitat către prestatorul efectiv al serviciilor, în consecință cu mult peste valoarea reală a serviciilor;
- în urma verificărilor efectuate de alte organe de control a rezultat că SC .X. S.R.L. nu putea livra în nume propriu bunurile/presta serviciile deoarece nu a deținut echipamente și personal în teritoriu, la punctele de lucru ale companiei, în consecință tariful suplimentar, care excede pretului efectiv al serviciilor, nu are baza legală, pentru aceasta parte facturile de achiziție de bunuri și servicii neputând îndeplini condiția de document justificativ, conform prevederilor Legii contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare și Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În același sens este și Decizia civilă nr.1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr..X./2013:

*„[...] pentru a admite deductibilitate costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.*

*Având în vedere mare diversitate serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.*

*La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.*

*În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia”.*

Potrivit celor prezentate în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că nu s-au prezentat documente care să justifice diferența dintre valoarea de piață și valoarea

supraevaluată a serviciilor contractate cu acest prestator, fapt pentru care în mod corect au aplicat 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” și*

Ca urmare, în temeiul în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit aferent **cheltuielilor cu în sumă de .X. lei și în sumă de .X. lei** cu diferența dintre prețul serviciilor contractate achitat de .X. și prețul de piață.

**6. Referitor la impozitul pe profit aferent sumei de .X. lei reprezentând cheltuieli cu servicii Case Avocatura**, Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli în condițiile în care compania nu justifică necesitatea achizitiei serviciilor caselor de avocatură acestea regăsindu-se în atribuțiile și obligațiile de serviciu aparținând salariaților proprii, iar documentele prezentate nu justifică prestarea efectivă a serviciilor în scopul obținerii de venituri impozabile.

**În fapt**, compania a înregistrat cheltuieli cu servicii case de avocatură pentru care nu a fost justificată necesitatea prestării acestora în scopul realizării veniturilor.

Organele de inspecție fiscală au constatat că justificarea acestor servicii se realizează în condițiile prevăzute în art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și respectiv punctul 48 din H.G. nr.44/2004 privind normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, însă nu s-au prezentat documente care să facă dovada prestării efective a acestor servicii și nici necesitatea efectuării acestor cheltuieli pentru activitatea desfășurată de companie nefiind prezentate documente justificative.

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

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, la calculul profitului impozabil, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

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

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

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

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



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

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

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

Plecând de la constatările organelor de inspecție fiscală în organigrama Companiei este cuprins un Departament juridic condus de un Director, cu un număr total de posturi aprobate, în perioada 2008 – 2013, cuprins între X și X de posturi.

De asemenea, conform Regulamentului de Organizare și Funcționare al .X.. aprobat prin Hotărâri ale Consiliului de Administrație, pentru serviciul și birourile juridice sunt prevăzute atribuții referitoare la asigurarea cadrului juridic la toate nivelele și compartimentele Companiei, precum și reprezentarea intereselor acesteia în fața instanțelor și terților, iar în fișele posturilor sunt prevăzute atribuții privind respectarea legalității la toate nivelele, asistență de specialitate, reprezentare în instanța și propuneri legislative.

Conform celor de mai sus se reține că atât timp cât în organigrama societății se regăsesc compartimente specializate ce au în atribuții inclusiv servicii de consultanță și de reprezentare nu se justifică necesitatea contractării unor astfel de servicii.

Din compararea atribuțiilor personalului juridic cu prestațiile efectuate de diferite societăți de avocatură, rezultă faptul că o parte din atribuțiile serviciului și birourilor juridice au fost realizate de către serviciile de avocatură. De asemenea, au fost semnate contracte de consultanță juridică care au ca obiect analizarea unor contracte comerciale deja încheiate, realizarea a diferite studii, prezentarea legislației în vigoare pe diverse teme juridice sau alte servicii care în fapt reprezintă atribuții ale personalului propriu al companiei, din Departamentul juridic sau din alte compartimente cum ar fi: Derulare contracte, Achiziții Publice, etc..

Referitor la serviciile prestate de SCA .X. din constatările reiese că .X.. a încheiat în data de 29.04.2009 „Acordul cadru de servicii nr. 140”, pentru servicii de asistență și reprezentare juridică pentru probleme punctuale, pentru fiecare dintre acestea urmând a fi încheiat câte un contract subsecvent. În data de 16.04.2010 a fost încheiat un nou Acord cadru de servicii, cu numărul X.

În urma analizării de către organele de inspecție fiscală a contractelor subsecvente încheiate cu Ratiu & Ratiu, a rezultat că obiectul acestora se refera la activități specifice compartimentelor companiei, care intra în atribuțiile personalului propriu.

Cu titlu de exemplu prin Contractul nr.X./28.07.2009 Compania a solicitat un raport de analiză privind probleme legate de derularea contractelor încheiate cu .X., .X. și .X., valoarea acestor servicii fiind de X. lei din care rezultă:

-aceste servicii nu sunt în concordanță cu serviciile care fac obiectul Acordului cadru nr. .X./2009, respectiv asistență și reprezentare juridică în instanța. Analiza juridică a contractelor este o activitate specifică compartimentelor companiei;

- nu a existat vreun proces pe rol legat de subiectul contractului, pentru a fi necesară asistența și reprezentarea juridică în instanța.

Reprezintă atribuții de serviciu ale salariaților din cadrul compartimentului Derulare contracte și al Direcției Juridice, așa cum acestea sunt detaliate în Fișa postului Contractele B-

ON și de implementare a Progamului Servicii cu Valoare Adaugata, incheiate în anul 2005, nu au produs efecte de la data incheierii lor pana la data contractului analizat, în consecinta așa zisa tema de studiu nu era necesara sau utila companiei (același obiect au avut și contracte incheiate cu alte case de avocatura, cum ar fi Contractul nr.X/2008 cu .X., .X., obiectivele fiind similare cu cele ale contractului analizat, așa cum rezulta din contract sau alte documente justificative anexate la răspunsul la nota explicativa, fiind însă atributii ale personalului companiei.

Mai mult, nu au fost prezentate rapoartele de analiza juridica la care se face referire in Fisele de timp anexate facturilor, din care sa rezulte prestarea efectiva a acestor servicii, dar nici documente din care sa rezulte necesitatea, utilitatea și modul de aplicare a solutiilor propuse în cadrul activitatii companiei.

De asemenea, cu titlu exemplificativ - Contractul nr. .X./2009 ce are ca obiect redactare recurs si reprezentare in instanta referitoare la proceduri de contestare acte de control ANAF; valoarea acestor servicii fiind de .X. lei.

Asa cum rezulta din datele prezentate pe site-ul [www.portal.just.ro](http://www.portal.just.ro) la data de 15.06.2016, dupa data de 29.04.2009 nu a mai avut loc vreo sedinta referitoare la dosarele la care se face referire in contract, adica nr. .X./302/2008 si nr..X./2/2008 și nu au fost prezentate rapoartele de analiza juridica la care se face referire in Fisele de timp anexate facturilor, din care sa rezulte prestarea efectiva a acestor servicii, necesitatea, utilitatea și modul de aplicare a solutiilor propuse în cadrul activitatii companiei.

Referitor la contractele de asistenta juridica incheiate cu Societatea Civila Profesională de Avocați .X., .X.. a incheiat cu acest Cabinet mai multe contracte de asistenta juridica, din analiza cărora a rezultat:

Cu tiltu de exemplu -Contractul nr. X/2008

- valoarea achitata pentru aceste servicii este de .X. lei.

Obiectul contractului îl reprezintă „consultanta, asistenta juridica și reprezentare în relația cu partenerii de contract, organe și institutii naționale și internaționale, persoane fizice sau juridice, în activitățile întreprinse de .X. S.A. pentru elaborarea și implementarea unei strategii de abordare a contractelor incheiate cu partenerii greci, în scopul eficientizarii activitatii economice a societatii”. Din analiza acestuia a rezultat:

- nu a existat vreun proces pe rol legat de subiectul contractului, pentru a fi necesara asistenta și reprezentarea juridica în instanța ;
- reprezinta atributii de serviciu ale salariatilor din cadrul compartimentului Derulare contracte și al Directiei Juridice;
- Contractele B-ON și de implementare a Progamului Servicii cu Valoare Adaugata, incheiate în anul 2005, nu au produs efecte de la data incheierii lor pana la data contractului analizat, în consecinta așa –zisa tema de studiu nu era necesara sau utila companiei ;
- același obiect au avut și contracte incheiate cu alte case de avocatura, cum ar fi .X., .X., obiectivele fiind similare cu cele ale contractului analizat și chiar mai detaliate.

În ceea ce privește afirmația conform căreia echipa de inspecție fiscală *”isi intemeiaza susținerea pe opiniile Curții de Conturi si nu pe documente justificative anexate la facturile care atesta prestarea serviciilor”* nu poate fi reținută având în vedere că din analiza raportului de inspecție fiscală rezultă că organele de inspecție fiscală au prezentat detaliat toate contractele încheiate cu diverse case de avocatură. De asemenea, în urma verificărilor efectuate asupra documentelor prezentate de companie, au fost stabilite cheltuieli care nu erau necesare, nedeductibile din punct de vedere fiscal, în sumă de .X. lei, din care numai suma de .X. lei reprezinta onorariile avocatiile achitate catre .X. la care face referire si Decizia 3/2011 a Curtii de Conturi a Romaniei.

În ceea ce privește Contractul nr..X./29.08.2013 încheiat cu SCA .X. societatea susține ca organele de inspecție apreciază în mod eronat cheltuielile ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal, dar fără a menționa și suma pe care o contestă.

Prin adresa nr. .X./10.11.2016 organele de inspecție fiscală precizează că verificarea nu s-a efectuat asupra întregului contract în suma de .X. lei fără T.V.A., ci a vizat numai o parte din aceasta și anume factura .X.-2013 din data de 17.10.2013.

Astfel, în vederea justificării prestației aferente facturii nr..X.-2013 din data de 17.10.2013, societatea a prezentat Raportul cu privire la analiza posibilităților de contractare a unui sistem loteristic, de natură a asigura desfășurarea în condiții optime a activității de jocuri loto întocmit de SCA .X. și Asociații și înregistrat la registratura .X.. S.A. sub nr..X./23.09.2013.

Raportul a avut drept scop să ofere o analiză comparativă din punct de vedere juridic și economic cu privire la posibilitățile de contractare a unui sistem loteristic de natură să asigure desfășurarea în condiții optime a activității de jocuri loto, prin prisma ofertelor obținute de .X.. pentru achiziția de la/sau asocierea cu un furnizor de sistem de jocuri loteristice și servicii suport.

La finalul raportului au fost analizate ofertele primite de .X.. din punct de vedere al achiziției directe sau a asocierii în participațiune, rezultând că oferta depusă de .X. a fost cea mai avantajoasă. În concluzie, soluția propusă de SCA .X. și Asociații a fost cea de încheiere a unui contract în participațiune cu ofertantul câștigător la licitație.

Totodată, a fost depus la .X.. sub nr..X./23.09.2013 și Raportul de evaluare a ofertelor pentru sistemul de jocuri loteristice întocmit de comisia de analiză numită prin Decizia nr.807 din data de 6.09.2013 formată din salariații societății.

Acest raport a avut ca obiectiv să evalueze din punct de vedere tehnic și financiar ofertele cu privire la asocierea în participațiune și achiziția de sistem și 10 ani de servicii suport depuse de către: .X. Ltd și .X. S.A. .X..

În concluzie, atât pentru asocierea în participațiune cât și pentru achiziția de sistem și 10 ani de servicii suport oferta firmei .X. s-a clasat pe locul 1 în ambele variante.

Atât raportul întocmit de către salariații .X., cât și raportul întocmit de SCA .X. și Asociații au avut același obiectiv, iar concluziile au fost asemănătoare. Mai mult, în raportul întocmit de SCA .X. și Asociații sunt prevădute legislații cunoscute la nivelul .X.. deoarece sunt enunțate prevederi minimale prevăzute de Codul Civil cu privire la achiziția directă și asocierea în participațiune.

Astfel, .X.. a achiziționat servicii care se află în atribuțiile de serviciu ale compartimentelor de specialitate ale companiei, și care de altfel au și întocmit un raport similar cu cel al SCA .X. și Asociații.

Față de cele prezentate în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit nefiind justificată necesitatea unor astfel de servicii și nici prestarea în scopul realizării de venituri impozabile.

În același sens este și Decizia civilă nr.1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr..X./2013:

*„[...] pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.*

*Având în vedere mare diversitate serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.*

*La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probă admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări*

procesele verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.

În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia”.

Ca urmare, în temeiul în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru **impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu în sumă de .X. lei reprezentând cheltuieli cu servicii Case Avocatura.**

#### **7. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent:**

- sumei de .X. lei reprezentând cheltuiala cu amortizarea nedeductibila fiscal ca urmare a ajustării cu procentul de .X. % a valorii echipamentelor achizitionate de la .X. S.A, rezultat din diferența între cursul de .X. lei/1 euro și cel de .X. lei/1 euro;

- sumei de .X. lei reprezentând diferența între cheltuiala cu amortizarea calculată de organele de inspecție fiscală la valoarea reală a mijloacelor fixe achizitionate de la .X. S.A și cea calculată de societate;

- sumei de .X. lei reprezentând diferența între valoarea facturilor de servicii de la .X. S.A. de telefonie mobilă, fixă și abonamente VPN în suma de .X. lei și valoarea ajustată în suma de .X. lei ca urmare a diferenței de curs valutar, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli în condițiile în care contestatarea nu prezintă documente cu privire la valoarea de achiziție a investițiilor care nu s-au efectuat la prețul pieței.

**În fapt, prin Nota de fundamentare privind proiectul programului de investiții pe anul 2011, la pct.4.2. s-a prevăzut „Realizarea unui Sistem Integrat de Comunicatii”** în valoare de .X. lei pentru anul 2011. Valoarea totală a investiției a fost estimată la suma de .X. lei fără T.V.A. pe o perioadă de patru ani și a avut la baza studiul de fezabilitate realizat de .X. S.R.L. în luna noiembrie 2009.

În data de 12.01.2011 Departamentul Informatică și Comunicatii a întocmit Nota de fundamentare privind sistemul integrat de comunicatii și operațiuni comerciale la sediul central, centrele zonale și agențiile din teritoriu, prin care au fost incluse și alte tipuri de servicii, care nu au fost prevăzute în studiul de fezabilitate pentru „Prestarea serviciilor de implementare a unui sistem propriu integrat de comunicatii al .X. S.A. ” și totodată s-a prevăzut o creștere a costurilor față de cele prevăzute în studiu, deoarece în acel studiu nu sunt prinse și agențiile mandatate în număr de aproximativ X. În consecință, valoarea totală a investiției a fost de aproximativ .X. EURO (adică .X. lei), fără T.V.A. și s-a derulat pe o perioadă de patru ani.

Pentru determinarea valorii estimate în lei a investiției, .X.. a utilizat un curs valutar supraevaluat de .X. lei pentru 1 euro, în condițiile în care valoarea ofertei estimate în lei trebuia să fie determinată în echivalent euro la cursul mediu al pieței valutare, calculat de Banca Națională a României pentru luna decembrie 2010, respectiv .X. lei.

Astfel, valoarea estimată a contractului menționată în nota de fundamentare a fost stabilită în mod eronat la suma de .X. lei (.X. Euro x .X. lei), valoarea corectă a acestuia fiind de .X. lei (.X. Euro x .X. lei). Procedând în acest mod, .X.. a majorat artificial cu suma de .X. lei (.X. Euro) valoarea estimată a investiției cu scopul de a supraevalua valoarea contractului.

Astfel, valoarea reală a contractului a fost de .X. lei, față de cea înscrisă în contract în suma de .X. lei, ca urmare a supraevaluării prin folosirea unui curs valutar de .X. lei/1 Euro.

În același sens sunt și constatările Curtii de Conturi.

Ca urmare s-a procedat la recalcularea valorii echipamentelor și serviciilor achiziționate de la .X. S.A. prin ajustare cu procentul de .X.03 % (100% - .X.%), reprezentând diferența dintre cursul de .X. lei/1 Euro față de .X. lei/1 Euro.

Astfel, valoarea echipamentelor înregistrate în evidența societății în suma de .X. lei a fost diminuată cu suma de .X. lei, corespunzător ajustării, rezultând o valoare de .X. lei.

Totodată, s-a constatat suma de .X. lei reprezintă valoarea echipamentelor nereceptionate, pentru care nu a fost calculată amortizare nedeductibilă fiscal corespunzător procentului de .X.03 %, respectiv pentru suma de .X. lei.

Pentru suma de .X. lei (.X. lei - .X. lei) pe durata de utilizare a mijloacelor fixe, respectiv 48 luni a rezultat o cheltuială cu amortizarea nedeductibilă fiscal în luna în suma de .X. lei, iar pentru perioada de verificare **o cheltuială cu amortizarea nedeductibilă fiscal în suma totală de .X. lei.**

Totodată, societatea a înregistrat pe costuri suma de .X. lei, reprezentând contravaloarea abonamentelor de telefonie mobilă și fixă, internet și linii VPN la un curs supraevaluat de .X. lei/1 Euro față de .X. lei/1 Euro, respectiv suma de .X. lei.

Rezultă ca, **suma de .X. lei reprezintă diferența între suma înregistrată pe costuri la cursul de .X. lei/1 Euro și cea corespunzătoare cursului de .X. lei/1 Euro.**

**De asemenea, la data de 13.04.2011, .X.. a încheiat cu .X. S.A.,** lider în asocieră cu .X. S.A., Contractul de prestări de servicii nr.X., având ca obiect prestarea de servicii de instalare de echipamente de comunicații la sediul central, centrele de profit și agențiile din teritoriu. Valoarea contractului a fost de .X. lei fără T.V.A. (.X. lei cu T.V.A. ), iar durata de 48 de luni, pentru un număr de .X. de locații.

Ulterior, în data de 23.06.2011 .X.. S.A. a încheiat actul adițional nr.1 la Contractul de prestări de servicii nr.X./13.04.2011, prin care a fost stabilită valoarea echipamentelor la valoarea de .X. lei fără T.V.A. și valoarea taxelor de instalare la valoarea de .X. lei .

Din constatările Curtii de Conturi a României a rezultat că prețurile echipamentelor achiziționate în baza Actului adițional nr.1 au fost supraevaluate, fiind de trei ori mai mari decât prețurile practicate pe piață la acea dată.

În vederea fundamentării aspectelor constatate, Curtea de Conturi a României a solicitat Agenției Naționale de Administrare Fiscală efectuarea de verificări privind circuitul sumelor plătite de .X.. către .X. S.A., fiind încheiată, de către Garda Financiară -Comisariatul General, Nota de constatare nr..X./04.07.2012 la .X. S.A din care au rezultat următoarele:

.X. S.A. a derulat relații comerciale cu .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.A., .X. S.A. și .X. S.R.L.astfel:

- a achiziționat de la .X. S.R.L. echipamente cu suma de .X. lei cu T.V.A., pe care le-a facturat către .X.. cu suma de .X. lei cu T.V.A., suma de .X. lei o reprezintă taxele de curier achitate, rezultând o diferență de .X. lei achitată în plus față de valoarea de achiziție a bunurilor.

- în baza Acordului de subcontractare nr. .X./2011 .X. S.A. a facturat către .X. S.A. servicii de comunicații în valoare de .X. lei, iar .X. S.A. a facturat către .X. S.A. servicii de comunicații în valoare de .X. lei. Aceste servicii de comunicații achiziționate de la .X. S.A. și .X. S.A. de .X. S.A. au fost refacturate mai departe către .X.. cu suma de .X. lei, rezultând o diferență de .X. lei.

- pentru instalarea și punerea în funcțiune a echipamentelor în locațiile .X.. .X. S.A. a achitat în baza acordului de subcontractare suma de .X. lei către .X. S.R.L., deși pentru aceleași servicii .X. S.A. a facturat către .X.. suma de .X. lei. Din verificările efectuate de A.N.A.F. - Garda Financiară a rezultat faptul că serviciile facturate și achitate către .X. S.R.L. nu au fost reale.

Potrivit clauzelor contractului nr..X./14.04.2011 încheiat între .X. S.A. și .X. S.R.L., furnizorul trebuia să execute și să finalizeze „servicii de configurare și testare calitativă pentru

echipamente .X. de tip CPE”. La data de 26.06.2011 au fost predate de .X. S.A. catre .X. S.A. un numar de 540 Router .X.-SEC-K9 si un numar de 86 Router .X. 891-K9, acestea intrand in custodia .X.. la data de 27.06.2011, iar .X. S.R.L., neavand niciun angajat se afla in imposibilitate fizica de a configura aceste echipamente.

In mod similar, .X. S.R.L. s-a aflat in imposibilitate fizica de a pune in functiune echipamentele .X. si de a le testa la fiecare din cele .X. locatii, ce au facut obiectul contractului nr..X./07.06.2011 incheiat de aceasta firma cu .X. S.A.

In fapt, produsele si serviciile aferente Contractului nr..X./13.04.2011 incheiat intre .X.. si .X. S.A. au fost furnizate de .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.A. si .X. S.A. si au fost in suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei).

Pana la data de 18.06.2012, .X. S.A. a facturat catre .X.. echipamente și servicii in suma de .X. lei, de unde reiese ca au fost achizitionate echipamente si servicii la o valoare mai mare cu .X. %, respectiv cu suma de .X. lei, fata de valoarea la care au fost achizitionate de .X. S.A. de la .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.A. si .X. S.A.

In vederea valorificarii constatarilor organului de control al Curtii de Conturi a Romaniei, s-a solicitat companiei sa prezinte situatia mijloacelor fixe impreuna cu serviciile de instalare achizitionate de la .X. S.A. si inregistrate de catre .X.. ca mijloace corporale supuse amortizarii. .X. a prezentat Situatiia mijloacelor fixe achizitionate de la .X. S.A. inregistrate in evidenta contabila in suma totala de .X. lei.

Ca urmare, rezulta ca valoarea reala a mijloacelor fixe a fost in suma de .X. lei, reprezentand achizitia de la .X. S.R.L. in suma de .X. lei, împreuna cu taxele de curier de la .X. S.R.L. in suma de .X. lei.

Din suma de .X. lei inregistrata de societate in evidenta contabila, suma de .X. lei este reprezentată de echipamente nereceptionate pana la data de 31.12.2013, rezulta o valoare de .X. lei supusa amortizarii. Valoarea reala a mijloacelor fixe a fost in suma de .X. lei, reprezentand un procent de .X.% din valoarea cu care au fost achizitionate, din care s-a sczut valoarea corespunzatoare echipamentele nereceptionate si rezulta o valoare de .X. lei, suma ce trebuia supusa amortizarii de catre societate.

Astfel, suma de .X. lei reprezinta valoarea amortizabila a echipamentelor nedeductibila fiscal ca diferenta intre suma de .X. lei inregistrata de societate pe costuri si supusa amortizarii si suma de .X. lei valoarea reala a echipamentelor, pe care orice agent economic ar plati-o in conditii normale de piata libera.

Avand in vedere ca durata de utilizare a mijloacelor fixe a fost de 48 de luni, au fost stabilite cheltuieli cu amortizarea nedeductibile fiscal in luna in suma de .X. lei (.X. lei /48 luni), din care s-a tinut cont de cheltuiala nedeductibila stabilita de societate in suma de .X. lei, **rezultand pentru perioada de verificare cheltuieli cu amortizarea nedeductibile fiscal in suma totala de .X. lei pe perioada verificata, noiembrie 2011- decembrie 2013.**

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

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, la calculul profitului impozabil, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

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

*“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:  
i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24”;*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că au deductibilitatea limitată cheltuielile cu amortizarea, respectiv în limita prevăzută de art.24 din lege.

Conform prevederilor art.24 alin.(1) și (2) din același act normativ:

*“(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.*

*(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:*

*a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;*

*b) are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;*

*c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an”.*

Față de prevederile legale mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative, are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului și o durată normală de utilizare mai mare de un an cheltuielile cu achiziționarea acestora recuperându-se din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

De asemenea, în ceea ce privește serviciile de abonament sunt incidente prevederile art.21 alin.4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

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

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

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

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

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

Plecând de la constatările organelor de inspecție fiscală se rețin următoarele:

La pct.4.2. din **Nota de fundamentare privind proiectul programului de investiții pe anul 2011**, s-a prevăzut „Realizarea unui Sistem Integrat de Comunicatii” în valoare de .X. lei

pentru anul 2011. Valoarea totala a investitiei a fost estimata la suma de .X. lei fara T.V.A. pe o perioada de patru ani si a avut la baza studiul de fezabilitate realizat de .X. S.R.L. in luna noiembrie 2009.

În data de 12.01.2011 Departamentul Informatica si Comunicatii a intocmit Nota de fundamentare privind sistemul integrat de comunicatii și operatiuni comerciale la sediul central, centrele zonale si agentiile din teritoriu, prin care au fost incluse si alte tipuri de servicii și, totodată s-a prevazut o crestere a costurilor fata de cele prevazute in studiu.

Pentru determinarea valorii estimate in lei a investitiei, .X.. a utilizat un curs valutar supraevaluat de .X. lei pentru 1 euro, in conditiile in care valoarea ofertei estimata în lei trebuia sa fie determinata in echivalent euro la cursul mediu al pietei valutare, calculat de Banca Naționala a Romaniei pentru luna decembrie 2010, respectiv .X. lei.

Astfel, valoarea estimata a contractului mentionata in nota de fundamentare a fost stabilita in mod eronat la suma de .X. lei, valoarea corecta acestuia fiind de .X. lei majorând artificial cu suma de .X. lei valoarea estimata a investitiei cu scopul de a supraevalua valoarea contractului.

Ca urmare, majorarea valorii estimate a contractului prin utilizarea unui curs de .X. lei/1 euro în lod de .X. lei/1 euro a condus la majorarea valorii echipamentelor si serviciilor achizitionate de la .X. S.A. organele de inspecție fiscală ajustând valoarea de achiziție a acestora cu procentul de .X.03 % (100% - .X.%), ce reprezintă diferenta dintre cursul de .X. lei/1 Euro fata de .X. lei/1 Euro.

Astfel, valoarea echipamentelor inregistrate in evidenta societatii in suma de .X. lei a fost diminuata cu suma de .X. lei.

Având în vedere că, cheltuielile cu achiziția de mijloace fixe se recuperează pe calea amortizării, o valoarea de achiziție a majorată artificial presupune cheltuieli cu amortizarea majorate nejustificat.

Referitor la susținerea contestatarei conform căreia din anexa nr.1 la Contractul de prestări servicii nr..X./13.04.2011 încheiat de companie cu .X. SA rezulta ca preturile unitare sunt stabilite prin utilizarea unui curs valutar de .X. lei/euro ( ex. .X. .X. euro x .X. lei/euro;.X. x .X.; Taxa de instalare .X. euro x .X. lei/euro), pe cale de consecința valoarea suplimentara se datoreaza unei abordări viciate, nu poate fi reținută întrucât:

Conform anexei nr.1 la contractul de prestari de servicii nr..X./13.04.2011, a anexei nr.2B la actul aditional nr.X la contract si a facturilor emise de catre S.C. .X. S.A. care au fost inregistrate de societate in evidenta contabila, compania a achizitionat router .X. .X. impreuna cu componentele sale cu pretul unitar de .X. lei, .X., impreuna cu componentele sale cu pretul unitar de .X. lei, router .X. .X. cu pretul de .X. lei, switch .X. .X. cu pretul de .X. lei etc.

Pe facturi nu este inscris cursul valutar, ci numai valoarea in lei a produselor achizitionate de .X., astfel, dintr-un simplu calcul referitor la valorile în euro menționate de societate în contestație, .X. lei /.X. EURO, nu rezulta un curs de .X. lei, ci unul de .X. lei/EURO.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit diferența de cheltuieli cu amortizarea nedeductibile la calculul impozitului pe profit în sumă de .X. lei.

**În ceea ce privește contravaloarea abonamentelor** de telefonie mobila si fixa, internet si linii VPN la un curs supraevaluat de .X. lei/1 Euro fata de .X. lei/1Euro, respectiv suma de .X. lei rezultă diferență de valoare în sumă de .X. lei a cheltuielilor cu serviciile ce trebuie justificată conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta



natura sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului;

- prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin : situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare ;
- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate

Se reține că pentru suma de .X. lei **nu a fost justificata necesitatea** prestarii acestora in scopul activitatii pe baza cu documente probatorii, respectiv contracte si materiale corespunzatoare enumerate cu titlu exemplificativ, in functie de specificul prestarii si in consecinta, nefiind îndeplinită una dintre condițiile prevăzute de lege ce trebuie respectate cumulativ, sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit.

**În ceea ce privește suma de .X. lei** reprezentând diferența dintre cheltuiala cu amortizarea calculata de organele de inspecție fiscală la valoarea reala a mijloacelor fixe achiziționate de la .X. SA si cea calculata de societate, din constatări reiese că în baza Contractului de prestări servicii nr..X./13.04.2011, avand ca obiect prestarea de servicii de instalare de echipamente de comunicatii la sediul central, centrele de profit si agentiile din teritoriu .X. a încheiat, la data de 23.06.2011, actul aditional nr.1 la Contractul de prestari de servicii, prin care a fost stabilita valoarea echipamentelor la valoarea de .X. lei fara T.V.A. si valoarea taxelor de instalare la valoarea de .X. lei.

Din constatările Curtii de Conturi a Romaniei a rezultat că preturile echipamentelor achizitionate în baza Actului aditional nr.X au fost supraevaluate, fiind de trei ori mai mari decat preturile practicate pe piața la acea data.

Din Nota de constatare nr..X./04.07.2012 încheiată la .X. S.A de către Garda Financiară Centrală a rezultat că .X. S.A a derulat relatii comerciale cu .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.A., .X. S.A. și .X. S.R.L., respectiv :

- a achizitionat de la .X. S.R.L. echipamente cu suma de .X. lei cu T.V.A., pe care le-a facturat catre .X.. cu suma de .X. lei cu T.V.A., suma de .X. lei o reprezinta taxele de curier achitate, rezultand o diferenta de .X. lei achitata in plus fata de valoarea de achizitie a bunurilor.

- .X. S.A. a facturat catre .X. S.A. servicii de comunicatii in valoare de .X. lei, iar .X. S.A. a facturat catre .X. S.A. servicii de comunicatii în valoare de .X. lei. Aceste servicii de comunicatii achizitionate de la .X. S.A. si .X. S.A. de .X. S.A. au fost refacturate mai departe catre .X.. cu suma de .X. lei, rezultand o diferenta de .X. lei.

- din verificarile efectuate de Garda Finaciara a rezultat ca serviciile facturate si achitate catre .X. S.R.L. nu au fost reale, respectiv neavand niciun angajat se afla in imposibilitate fizica de a configura echipamentele.

Astfel, produsele si serviciile aferente Contractului nr..X./13.04.2011 incheiat intre .X.. si .X. S.A. au fost furnizate de .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.A. si .X. S.A.

Pana la data de 18.06.2012, .X. S.A. a facturat catre .X.. echipamente și servicii in suma de .X. lei, de unde reiese ca au fost achizitionate echipamente si servicii la o valoare mai mare cu .X. %, respectiv cu suma de .X. lei, fata de valoarea la care au fost achizitionate de .X. S.A. de la .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.A. si .X. S.A.

Din situatia mijloacelor fixe și serviciilor de instalare achizitionate de .X. de la .X. S.A. reiese că s-au inregistrate ca mijloace corporale supuse amortizarii in suma totala de .X. lei.

Valoarea reala a mijloacelor fixe a fost in suma de .X. lei, reprezentand un procent de .X. % din valoarea cu care au fost achizitionate, din care s-a sczut valoarea corespunzatoare echipamentele nereceptionate si rezulta o valoare de .X. lei, suma ce trebuia supusa amortizarii de catre societate.

Astfel, suma de .X. lei reprezinta valoarea amortizabila a echipamentelor nedeductibila fiscal ca diferenta intre suma de .X. lei inregistrata de societate pe costuri si supusa amortizarii

si suma de .X. lei valoarea reala a echipamentelor, pe care orice agent economic ar plati-o in conditii normale de piata libera.

Ca urmare, s-au stabilit cheltuieli cu amortizarea nedeductibile fiscal in suma totala de .X. lei pe perioada verificata, noiembrie 2011- decembrie 2013.

Față de cele constatate și având în vedere argumentul contestatarei conform căruia echipamentele îndeplinesc calitatea de mijloc fix amortizabil respectând cele trei condiții prevăzute de art.24 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că în speța în cauză nu s-a pus problema dacă echipamentele achiziționate îndeplinesc calitatea de mijloc fix amortizabil ci s-a analizat valoarea de achiziție care reprezintă valoarea de intrare a mijloacelor fixe ce se recuperează pe calea amortizării.

În consecință, prin achiziționarea echipamentelor și serviciilor de instalare la prețuri cu mult mai mari decât cele de achiziție a acestora de către .X. S.A., respectiv decât cele practicate pe piață a fost majorată nejustificat valoarea de intrare a echipamentelor și implicit au fost majorate nejustificat cheltuielile cu amortizarea aferentă.

Astfel, în mod legal organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(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.”*

Ca urmare, în temeiul în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru **impozitul pe profit aferent:**

- sumei de .X. lei reprezentand cheltuiala cu amortizarea nedeductibila fiscal ca urmare a ajustarii cu procentul de .X. % a valorii echipamentelor achizitionate de la S.C. .X. S.A, rezultat din diferenta intre cursul de .X. lei/1 euro si cel de .X. lei/1 euro;

-sumei de .X. lei reprezentand diferenta intre cheltuiala cu amortizarea calculata de organele de inspectie fiscala la valoarea reala a mijloacelor fixe achizitionate de la .X. S.A si cea calculata de societate;

-sumei de .X. lei reprezentand diferenta intre valoarea facturilor de servicii de la .X. S.A. de telefonie mobila, fixa si abonamente VPN in suma de .X. lei si valoarea ajustata in suma de .X. lei ca urmare a diferentei de curs valutar.

**8. Referitor la impozitul pe profit aferent sumei de .X. lei reprezentând abonamente VPN banda garantată aferente agențiilor proprii,** Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli în condițiile în care serviciile nu au fost prestate întrucât agențiile proprii nu dispuneau de un sistem software și hardware necesar.

Perioada verificată: 2012-2013

**În fapt,** Contractul nr..X./13.04.2011 incheiat cu .X. S.A., a avut ca obiect prestarea de servicii de comunicatii la sediul central, centrele zonale si agentiile din teritoriu ale .X., fiind prevazute mai multe tipuri de servicii de telefonie fixa, mobila, internet, furnizate prin intermediul mai multor tipuri de abonamente. Printre serviciile de comunicatii furnizate s-au numarat si conexiunile VPN cu abonamentele aferente, acestea fiind de X tipuri, iar clasificare lor s-a efectuat in functie de latimea de banda garantata.

Cu adresa nr.X./28.03.2012 Departamentul Comunicatii si Informatizare al .X.. S.A. propune „*aprobarea sistarii temporare a serviciilor de VPN cu agentiile proprii din tara, lasand eventual .X., ca pilot in prima faza, pentru testarea aplicatiei proprii create si implementarea acesteia.*”

Motivul care a stat la baza solicitarii de suspendare temporara a acestor servicii a fost „*nefolosirea sistemului de comunicatii la intreaga capacitate, adica pana in agentiile proprii*”, datorita inexistentei sistemului integrat informatic.

In timpul derularii contractului de prestari de servicii nr..X./13.04.2011, prin Notificarea nr..X./07.05.2012 .X.. a solicitat .X. S.A. suspendarea temporara a serviciilor de VPN pe o perioada de 12 luni. .X. SA a refuzat, precizand prin adresa nr..X./22.05.2012 ca „*va continua sa presteze serviciile ce fac obiectul contractului de prestari servicii nr..X./13.04.2011*”.

Plățile au fost sistate incepand cu luna februarie 2012 însă, în data de 29.08.2012, in baza Punctului de vedere al Departamentului Comunicatii si Informatizare inregistrat la .X.. Cabinet sub nr..X., conducerea societatii a aprobat reluarea platilor aferente abonamentelor VPN banda garantata si a abonamentului internet, inclusiv contravaloarea abonamentelor VPN banda garantata aferente agentiilor proprii care nu utilizau acest serviciu.

Datorita cluzelor contractuale defavorabile companiei, prevazute in contractul incheiat cu .X. SA, .X.. nu a putut suspenda serviciile de comunicatii nefolosite, generand costuri nejustificate in suma de .X. lei. Suma a fost stabilita de echipa de control a Curtii de Conturii a Romaniei pentru serviciile VPN neutilizate, aferente agentiilor proprii nivel X si a vizat facturile emise in perioada ianuarie - septembrie 2012.

In vederea valorificarii constatarilor inscrise in raportul de control al Curtii de Conturii, organele de inspectie fiscala au stabilit ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal contravaloarea abonamentelor VPN banda garantata aferenta agentiilor proprii nivel .X. Kbps, deoarece aceste servicii nu au fost folosite si nu au generat venituri pentru societate, in conditiile in care agentiile proprii nu dispuneau de un sistem software și hardware necesar.

Astfel, s-a constatat că suma de .X. lei, aferentă perioadei ianuarie 2012 - decembrie 2013, reprezinta cheltuiala nedeductibila fiscal, conform prevederilor art.21 alin.(1) si alin. (4) lit.m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu punctul 48 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

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

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, la calculul profitului impozabil, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, în ceea ce privește serviciile de abonament sunt incidente prevederile art.21 alin.4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

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

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

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

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

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

Având în vedere cele constatate de organele de inspecție fiscală .X. a achiziționat în baza Contractului nr..X./13.04.2011 încheiat cu .X. S.A. servicii de comunicații la sediul central, centrele zonale și agențiile din teritoriu ale .X., respectiv mai multe tipuri de servicii de telefonie fixă, mobilă, internet, furnizate prin intermediul mai multor tipuri de abonamente. Printre serviciile de comunicații furnizate s-au numărat și conexiunile VPN cu abonamentele aferente, acestea fiind de 5 tipuri, iar clasificarea lor s-a efectuat în funcție de lățimea de bandă garantată.

Referitor la aceste servicii Departamentul Comunicații și Informatizare al .X.. a propus „aprobarea sistării temporare a serviciilor de VPN cu agențiile proprii din țară, lasând eventual .X., ca pilot în prima fază, pentru testarea aplicației proprii create și implementarea acesteia” pe motiv de „nefolosirea sistemului de comunicații la întreaga capacitate, adică până în agențiile proprii”, datorită inexistenței sistemului integrat informatic.

Acest fapt rezultă și din punctul de vedere cu privire la Contractul nr..X./13.04.2011 exprimat de către Departamentul Economic al .X.. prin adresa nr..X./30.05.2012:

*„Sistemul de Comunicații prin VPN, la momentul actual are doar câteva componente în funcțiune și asigură transmiterea de informații între Sediul Central, .X., Sediile centrelor de profit județene și DVC-uri, fără a transmite informațiile din punctele de vânzare proprii, drept urmare nu se comportă ca un Sistem Integrat (reprezentând obiectul achiziției)”*

*„.....la nivelul agențiilor proprii nu există o structură hardware și aplicații software de gestiune a activităților economice care să necesite utilizarea unui sistem de comunicații de date prin VPN, drept urmare există incertitudini în ceea ce privește valoarea creanțelor transmise de partenerul de contract în perioada ianuarie-aprilie 2012....”*

În timpul derulării contractului de prestări de servicii nr..X./13.04.2011, prin Notificarea nr..X./07.05.2012 .X.. a solicitat .X. S.A. suspendarea temporară a serviciilor de VPN pe o perioadă de 12 luni însă .X. SA a refuzat.

Din analiza efectuată de departamentul economic a rezultat că sunt generate costuri suplimentare fără efect în creșterea volumului de vânzări și ca urmare aceasta solicită conducerea .X.. suspendarea parțială a derulării contractului cu .X. SA, deoarece la momentul respectiv nu era achiziționat Sistemul Informatic Integrat.

Urmare acestei adrese a Departamentului Economic au fost sistate platile începând cu luna februarie 2012 însă, în data de 29.08.2012, în baza Punctului de vedere al Departamentului Comunicații și Informatizare înregistrat la .X.. Cabinet sub nr..X., conducerea societății a aprobat reluarea platilor aferente abonamentelor VPN bandă garantată și a abonamentului

internet, inclusiv contravaloarea abonamentelor VPN banda garantata aferente agentiilor proprii care nu utilizau acest serviciu.

Datorita cluzelor contractuale defavorabile companiei, prevazute in contractul incheiat cu .X. SA, .X.. nu a putut suspenda serviciile de comunicatii nefolosite, generand costuri nejustificate în sumă totală de .X. lei.

În același sens sunt și constatările Curții de Conturi a României din Procesul verbal de control nr..X./17.01.2014 încheiat ca urmare a verificării măsurilor stabilite in Decizia nr.17/10.12.2012, din Raportul de control nr..X. din data de 25.10.2012 prin care au fost stabilite persoanele raspunzatoare și din Decizia nr.3/2014 privind inlaturarea deficientelor constatate si consemnate in Raportul de control nr..X./22.01.2012, incheiat in urma actiunii de control cu tema „*Verificarea modului de aducere la indeplinire a masurilor dispuse prin Decizia nr.17/2012, emisa de catre Curtea de Conturi a Romaniei*”.

De asemenea, a fost realizata procedura prealabila si obligatorie a medierii și, ulterior, s-a formulat actiune in raspundere patrimoniala – dosar nr..X./3/2014 al Tribunalului .X. – Sectia a VIII –a, dosar suspendat, pana la solutionarea dosarului penal DNA nr..X./2011.

De asemenea, prin Ordonanta de extindere a urmaririi penale emisa in data de 29.07.2015 de Sectia de combatere a Infractiunilor asimilate infractiunilor de coruptie din cadrul Parchetului de pe langa Inalta Curte de Casatie si Justitie – Directia Nationala Anticoruptie in dosarul nr..X./2011, s-a dispus extinderea cercetarilor si inceperea urmaririi penale in cauza pentru Contractul de prestari de servicii nr..X./13.04.2011 incheiat cu asocierea formata din .X. SA si .X. SRL, prin adresa nr..X./19.06.2015 .X. comunicând DNA faptul că „*la nivelul agentiilor proprii, nu exista o structura hardware si aplicatii software de gestiune a activitatilor economice care sa necesite utilizarea unui sistem de comunicatii de date prin VPN*” concluzionand faptul ca „*nu au existat transferuri de date specifice aplicatiilor informatice de gestiune economica din cadrul .X..S.A.*”.

Față de cele prezentate se reține că rezultă fără echivoc că serviciile nu au fost prestate, abonamentele VPN banda garantată aferente agențiilor proprii generând doar costuri suplimentare care nu au corespondent în venituri realizate.

În ceea ce privește susținerea contestatarii conform căreia aceste servicii se analizează numai din punctul de vedere al art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere cele prezentate mai sus.

Întrucât serviciile nu au fost prestate nu este îndeplinită una dintre condițiile cumulative prevăzute de lege pentru deductibilitatea prestărilor de servicii deci aceste prevederi nu au fost respectate de către contestatară.

În ceea ce privește art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare însăși Departamentul Economic al .X.. a precizat prin adresa nr..X./30.05.2012 „*Sistemul integrat de comunicatii trebuie sa asigure cumulativ reducerea costurilor de comunicare in toate locatiile companiei (comparativ cu sistemul de comunicatii utilizat anterior), sa creeze un plus de eficiența prin transmiterea operativa a informatiilor legate de obiectul principal de activitate al companiei, precum și reducerea costurilor legate de operarea si transmiterea datelor prelucrate din de vanzare...*” fapt nerealizat datorită inexistenței sistemului integrat informatic.

Ca urmare, la calculul profitului impozabil, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cheltuielile cu serviciile de orice fel.

Astfel, în temeiul în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1

lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru **impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu abonamente VPN banda garantată aferente agențiilor proprii în sumă de .X. lei.**

**9. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent sumei de .X. reprezentând cheltuieli cu amortizarea aferenta modernizarilor realizate de .X. SA .X.,** Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli în condițiile în care din documentele analizate reiese că a fost majorată nejustificat valoarea modernizărilor efectuate de .X. SA .X. aspect recunoscut de însăși contestatară.

**Perioada verificată:** 2011-2013

**În fapt,** organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de .X. lei reprezintă cheltuiala cu amortizarea nedeductibila fiscal aferenta modernizarilor realizate de .X. SA .X. in perioada 2011-2013 conform art.21 alin.(1), alin.(3) lit.i) si art.24 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care este compusa din:

- cheltuiala cu amortizarea nedeductibila fiscal la contractele 438 si 231 incheiate cu .X. SA in suma de .X. lei;
- cheltuiala cu amortizarea nedeductibila fiscal la contractul 411 incheiat cu .X. SA in suma de .X. lei.

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

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, la calculul profitului impozabil, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

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

*“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:  
i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24”;*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că au deductibilitate limitată cheltuielile cu amortizarea, respectiv în limita prevăzută de art.24 din lege.

Potrivit prevederilor art.24 alin.(1) și alin. (2) din același act normativ:

*“(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.*

*(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:*

- a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;*
- b) are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;*
- c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an”.*

Față de prevederile legale mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative, are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului și o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Din documentele aflate la dosarul cauzei rezultă:

.X.. a încheiat cu .X. SA .X. următoarele contracte:

- contractul nr.X din data de 24.11.2009 ce a avut ca obiect lucrări de consolidare, re compartimentare și reconditionare fațade la clădirea din .X., .X.. Valoarea contractului a fost de .X. lei fără T.V.A., iar durata de execuție a fost de 8 luni de la data ordinului de începere a lucrărilor;
- contractul nr.X/03.03.2010 în valoare de .X. lei fără T.V.A., pentru lucrări de protejare a sitului arheologic din .X., .X.;
- contractul nr..X./08.06.2010 în valoare de .X. lei fără T.V.A., pentru lucrări suplimentare de consolidare, re compartimentare și reconditionare fațade la imobilul din .X., .X., corpul A;
- contractul nr..X./03.11.2010 cu valoarea de .X. lei fără T.V.A., pentru lucrări de amenajare a imobilului din .X., .X., corpurile B și C și executarea sistematizării pe verticala a terenului, pe o durată de 6 luni.

Din constatările organelor de inspecție fiscală reiese că urmarea verificărilor pe categorii de lucrări și articole de deviz, asupra situațiilor de lucrări lunare întocmite de executant, comparativ cu devizul ofertă, au rezultat următoarele deficiențe:

Urmare notelor de comandă suplimentare întocmite s-au inclus în situațiile de lucrări articole de deviz la preturi mai mari decât cele din devizul ofertă, anexa la contractul încheiat, valoarea acestor articole fiind în suma de .X. lei, inclusiv T.V.A.

Practicarea de către executant a unor preturi diferite, de la o perioadă la alta, la aceleași articole de deviz, din care rezultă o diferență în plus facturată de .X. SA în suma de .X. lei, inclusiv T.V.A., prin practicarea unor preturi mai mari.

Astfel la Contractul nr..X./2009 s-a stabilit o diferență achitată în plus în suma totală de .X. lei.

Totodată, prin Procesul verbal de control nr..X./07.03.2014 încheiat de Serviciul Control Intern al .X. și Nota de prezentare înregistrată sub nr..X./11.03.2014, aprobată de directorul general, s-a stabilit că .X.. a achitat necuvenit către .X. S.A. suma de .X. lei pentru lucrările aferente contractelor încheiate, după cum urmează:

1. pentru contractul nr. .X./2009 — suma de X lei;
2. pentru contractul nr. .X./2010 — suma de X lei;
3. pentru contractul nr. .X./2010 — suma de X lei;
4. pentru contractul nr. .X./2010 — suma de X lei

Având în vedere constatările din procesul verbal de control, rezultă că prin utilizarea unor norme locale .X. SA .X. a facturat către .X.. contravaloarea lucrărilor executate potrivit contractelor încheiate la valori mai mari comparativ cu cele calculate prin aplicarea Indicatorilor normelor de deviz, aprobate prin Ordinele comune nr.1014 și nr.874/06.06.2001, ale ministrului finanțelor și ministrului lucrărilor publice și amenajării teritoriului.

De asemenea, în vederea îndeplinirii măsurii dispusă de Curtea de Conturi a României, conducerea .X.. a dispus efectuarea unui control financiar de gestiune, finalizat prin Procesul verbal de control nr..X./07.03.2014 întocmit de către Serviciul Control Intern și Nota de prezentare înregistrată sub nr..X./11.03.2014, aprobată de directorul general.

Obiectivul acțiunii de control intern a fost stabilirea sumei definitive platita necuvenit către .X. SA .X., reprezentând diferența între prețurile unitare din devizul oferta și cele utilizate la întocmirea situațiilor de lucru.

Din verificările efectuate, a rezultat un prejudiciu în suma de .X. lei stabilit prin Procesul verbal de control nr..X./07.03.2014 întocmit de Serviciul Control Intern.

Față de cele prezentate rezultă că a fost majorată valoarea modernizărilor efectuate de .X. SA .X. la clădirea din .X., .X., în baza contractelor încheiate, fie prin includerea în situațiile de lucru a unor articole de deviz la prețuri mai mari decât cele din devizul oferta, fie prin practicarea de către executant a unor prețuri diferite, de la o perioadă la alta, la aceleași articole de deviz, facturând contravaloarea lucrărilor executate la valori mai mari comparativ cu cele calculate prin aplicarea Indicatoarelor normelor de deviz, aprobate prin Ordinele comune nr..X./06.06.2001, ale ministrului finanțelor și ministrului lucrărilor publice și amenajării teritoriului.

Aceste aspecte au fost recunoscute de însăși .X. prin Procesul verbal de control nr..X./07.03.2014 întocmit de Serviciul Control Intern prin care s-a stabilit că societatea a majorat nejustificat valoarea clădirii cu sumele aferente lucrărilor realizate, respectiv cu suma de .X. lei.

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suma de **.X. lei** reprezentând cheltuiala cu amortizarea nedeductibilă fiscală aferentă modernizărilor realizate de .X. SA .X. în perioada 2011-2013 facturate la prețuri mai mari decât cele din devizul ofertă.

Astfel, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru **impozitul pe profit aferent sumei de .X. lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea aferentă modernizărilor realizate de .X. SA .X..**

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

- **sumei de .X. lei reprezentând cheltuiala cu amortizarea stabilită ca diferența între cheltuiala cu amortizarea calculată la valoarea de achiziție a echipamentelor de la .X. S.R.L. și cheltuiala cu amortizarea calculată la valoarea lor reală;**
- **sumei de .X. lei reprezentând diferența între contravaloarea abonamentelor achiziționate de la .X. S.R.L. și valoarea reală platită de acesta către .X. SA;**
- **sumei de .X. lei reprezentând cheltuiala cu servicii nesolicitate prin documentația de atribuire dar prevăzute în contractele subsecvente nr..X./14.06.2010 și .X./26.08.2011 încheiate cu .X. S.R.L.,** Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli în condițiile în care:
  - prin achiziția de echipamente la o valoare mai mare decât valoarea de piață a fost majorată nejustificat valoarea echipamentelor achiziționate și implicit cheltuielile cu amortizarea acestora, precum și valoarea abonamentelor de .X. copy/printuri/lună;
  - prin achiziția de servicii suplimentare față de acordul cadru, respectiv servicii adiționale de copii, printuri și hârtie, deși au fost prevăzute în contractele subsecvente, a avut loc majorarea valorii contractului cadru fapt ce a condus la rezilierea acestuia înainte de termenul stabilit, respectiv după 2 ani față de termenul de 4 ani, nefiind astfel justificată necesitatea acestor servicii.

Perioada verificată: 2010 - 2013



**În fapt**, în data de 27.05.2010 .X. SA a încheiat Acordul cadru de servicii nr.197 cu .X. S.R.L., al cărui obiect l-a reprezentat obligatia prestatorului ca în baza contractelor subsecvente sa presteze servicii de instalare de echipamente de birotica, care constau în livrarea, instalarea în retea, asigurarea consumabilelor la sediul achizitorului si a centrelor de profit a 61 de multifunctionale. De asemenea, prestatorul se obliga sa presteze contra cost serviciile de service si pentru multifunctionalele existente la nivelul .X. SA.

Durata contractului a fost de 4 ani, iar valoarea sa impreuna cu contractele subsecvente a fost de .X. lei fara T.V.A..

Pretul pentru echipamente a fost stabilit astfel:

- pentru un echipament XEROX Work Centre 7120: .X. lei fara T.V.A.;
- pentru un echipament XEROX Color Qube 9203: .X. lei fara T.V.A.;
- pentru service echipamente: .X. lei/luna fara T.V.A..

În baza Acordului cadru nr..X./27.05.2010 .X.. a încheiat cu .X. S.R.L., lider în asociere cu operatorul economic .X. S.R.L. **Contractul subsecvent nr..X./14.06.2010** în valoare de .X. lei (fara T.V.A.), din care .X. lei pentru achizitia a X multifunctionale si .X. lei pentru serviciile de service pe o perioada de 12 luni (1 abonament de .X. copy/printuri/luna = .X.) Valoarea totala a contractului nu a continut copile si printurile aditionale.

Astfel, prestatorul se obliga sa presteze serviciile de instalare de echipamente de birotica, care constau în livrarea, instalarea în retea, asigurarea consumabilelor, pentru un numar de .X. copii/print lunar pe o perioada de 12 luni, cu o valoare a abonamentului pe luna în suma de .X. lei. De asemenea, la cererea achizitorului se obliga sa presteze contra cost serviciile de service si pentru multifunctionalele si celelalte echipamente existente la nivelul .X.. S.A.

În situatia în care, ca urmare a citirii lunare a tuturor contoarelor aflate în contract daca erau depasite cele .X. copii/printuri incluse în abonament, achizitorul se obliga sa plateasca un pret pe copie/print de .X. lei fara T.V.A., echivalentul a .X. euro pe copy/print, fara TVA. Totodata, pentru hartia consumata în plus fata de numarul total de copy/printuri facturate (abonament si aditionale) aceasta era facturata lunar la un pret de .X. euro, fara TVA/top de 500 file.

În anul 2011, .X.. a încheiat cu .X. S.R.L., lider în asociere cu operatorul economic .X. S.R.L. **Contractul subsecvent nr..X./26.08.2011** în valoare de .X. lei, fara T.V.A., din care .X. lei pentru achizitia unui multifunctional și .X. lei pentru serviciile de service aferente (.X. lei service/echipament livrat/luna \* 59 echipamente = .X. lei service \*12 luni).

**Tot în obiectul contractului au fost prevazute si alte servicii**, astfel:

- evaluarea gratuita a tuturor echipamentelor de fotocopiere/printare din .X. si din tara aflate în proprietatea .X.. si care nu sunt incluse în acordul cadru nr..X./2010;
- prestarea contra cost a serviciilor de service si pentru multifunctionalele si celelalte echipamente existente la nivelul .X., la o valoare maxima de .X. lei fara T.V.A.;
- în cazul în care se va depasi numarul de .X. copii/printuri incluse în abonamentul lunar, .X.. „se obliga sa achite un pret pe copie/print de .X. lei fara T.V.A., echivalent a .X. euro fara T.V.A. ”
- pentru hartia consumata în plus fata de numarul total de copii/printuri ce vor fi facturate se va plati „un pret de .X. lei fara T.V.A./top de X de coli .

Mai este mentionat în contract ca serviciile aditionale de copii, printuri si hartie livrata în plus nu sunt incluse în valoarea totala a acestuia.

Urmare solicitarii Curtii de Conturi a Romaniei au fost efectuate verificari suplimentare privind circuitul sumelor platite de .X.. catre .X. S.R.L. (Nota constatare a Garzii Financiare – Comisariatul General seria CG nr .X./19.07.2012 si Nota constatare a Garzii Financiare – Comisariatul General seria DJ nr. .X./12.07.2012), precum si verificarea documentelor din care sa rezulte preturile de achizitie a echipamentelor.

Astfel, s-a constatat faptul ca echipamentele de birotica au fost achizitionate de la .X. S.R.L. cu suma de .X. lei cu T.V.A. si livrate de .X. S.R.L. catre .X.. cu suma de .X. lei cu T.V.A. .

In baza contractului de service incheiat cu .X. SA aceasta a emis facturi catre .X. S.R.L. in valoare de .X. lei cu T.V.A. Pentru aceste servicii .X. S.R.L. a emis facturi catre .X.. in suma de .X. cu T.V.A.

De mentionat este faptul ca, serviciile facturate de .X. S.R.L. catre .X.. cuprind pe langa abonamentele prevazute in contractele subsecvente in suma de .X. lei cu T.V.A. si serviciile aditionale de copii, printuri si hartie livrata in plus in suma de .X. lei cu T.V.A..

În Raportul de control nr..X. din data de 25.10.2012 incheiat de auditori publici externi din cadrul Curtii de Conturi a Romaniei se considera prejudiciu suma de .X. lei, compusa din:

- suma de .X. lei cu T.V.A., ca diferenta intre valoarea facturata catre .X.. S.A., respectiv suma de .X. lei si valoarea cu care au fost achizitionate echipamentele de .X. S.R.L. de la .X. S.R.L., respectiv suma de .X. lei;

- suma de .X. lei cu T.V.A., reprezentand diferenta intre valoarea facturata catre .X., respectiv suma de .X. lei cu T.V.A si valoarea cu care au fost achizitionate serviciile de catre .X. S.R.L. de la .X. S.A., respectiv suma de .X. cu T.V.A.

De asemenea, sunt considerate plati nelegale catre .X. S.R.L. in suma totala de .X. lei cu T.V.A., reprezentand contravaloarea serviciilor aditionale de copii, printuri si hartie livrata in plus fata de suma prevazuta ca abonament, deoarece aceste servicii nu au fost solicitate prin documentatia de atribuire, dar au fost prevazute in contractele subsecvente.

In data de 30.03.2012, .X.. a transmis .X. S.R.L. Notificare prin care a adus la cunostinta societății incetarea contractului subsecvent nr..X./26.08.2011, in conformitate cu dispozitiile art.13 lit.c), precum si a Acordului cadru nr..X./27.05.2010, in conformitate cu dispozitiile art.11.3 coroborat cu art.6.2, inainte de expirarea duratei de valabilitate a acestora, incepand cu data de 30.05.2012. Prin aceasta notificare, valoarea acordului cadru s-a stabilit la suma de .X. lei, diminuandu-se cu contravaloarea a trei echipamente neachizitionate in suma de .X. lei.

De asemenea, conform Procesului verbal control nr..X./17.01.2014 intocmit de Serviciul de Control Intern, sunt reluate aspectele prevazute in raportul de control nr..X. din data de 25.10.2012 incheiat de auditori publici externi din cadrul Curtii de Conturi a Romaniei astfel:

- stabilirea intinderii prejudiciului reprezentand contravaloarea serviciilor decontate .X. S.R.L., care nu au fost solicitate prin documentatia de atribuire si luarea masurilor legale in vederea recuperarii acestuia;

- stabilirea intinderii prejudiciului reprezentand sumele platite in plus de catre .X.. in favoarea .X. S.R.L. fata de valoarea reala a produselor si serviciilor si luarea masurilor legale in vederea recuperarii acestuia.

*In concluzie, s-a stabilit ca atribuirea contractului s-a realizat de catre .X.. prin nerespectarea prevederilor legale, iar .X. S.R.L. a fost un intermediar intre .X.. si cele doua societati care au furnizat echipamentele si serviciile, respectiv .X. S.R.L. si .X. S.A., iar .X.. a fost prejudiciata cu suma de .X. lei cu T.V.A., reprezentand diferenta intre preturile de achizitie si cele reale.*

S-a intocmit Procesul verbal de control nr..X./17.01.2014 si Nota de prezentare inregistrata sub nr..X./22.01.2014, aprobata de directorul general și a fost realizata procedura prealabila si obligatorie a medierii și, ulterior s-a formulat actiune in raspundere patrimoniala – dosar nr..X./3/2014 la Tribunalul .X. – Sectia a VIII –a. Actiunea a fost respinsa de instanta de fond, ca fiind prescisa. Impotriva sentintei civile pronuntata de Tribunalul .X. – Sectia a VIII-a, s-a formulat apel, fara a fi comunicat un termen de judecata pana la data finalizării inspecției fiscale.

De asemenea, prin Ordonanta de extindere a urmaririi penale si efectuarea in continuare a urmaririi penale din data de 29.07.2015 la dosarul nr..X./2011 Sectia de combatere a infractiunilor asimilate infractiunilor de coruptie se mentioneaza urmatoarele:

*„In concluzie, in conditiile in care atribuirea acordului cadru si incheierea contractelor subsecvente s-a realizat de catre .X. SA prin respectarea prevederilor legale, iar SC .X. SRL a fost un intermediar intre .X. SA si cele doua societati care au funizat in fapt echipamentele și serviciile, SC .X. SRL si SC .X. SRL, prin achizitionarea unor echipamente si servicii la preturi cu mult mai mari decat cele practicate pe piata, .X. SA a fost prejudiciat cu suma totala de .X. lei .”*

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal in suma totala de .X. lei in perioada 2010-2013 astfel:

**a). suma de .X. lei, reprezinta cheltuiala cu amortizarea nedeductibila fiscal ca diferenta intre cheltuiala cu amortizarea calculata la valoarea de achizitie a echipamentelor si cheltuiala cu amortizarea calculata la valoarea lor reala.** S-a tinut cont de cheltuiala cu amortizarea in suma de .X. lei pe care societatea a considerat-o cheltuiala nedeductibila fiscal la calcul impozitului pe profit,

**b). suma de .X. lei stabilita ca diferenta intre contravaloarea abonamentelor achizitionate de la .X. S.R.L., respectiv suma de .X. lei cu T.V.A. si valoarea reala platita de acesta catre .X. SA,** pentru care nu a fost justificata necesitatea prestarii acestora in scopul activitatii pe baza cu documente probatorii, respectiv contracte si materiale corespunzatoare in functie de specificul prestarii si in consecinta sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit.

**c).suma de .X. lei, reprezinta cheltuiala aferenta serviciilor nesolicitate prin documentatia de atribuire dar prevazute in contractele subsecvente nr..X./14.06.2010 si nr..X./26.08.2011 incheiate cu .X. S.R.L.**

Plata acestor servicii nesolicitate prin documentatia de atribuire in suma de .X. lei, reprezinta de fapt motivul pentru care acordul si-a incetat efectele inainte de termen, in sensul ca acordul a fost derulat într-o perioada de 2 ani fata de 4 ani cat a fost prevazut ca durata de utilizare.

Astfel, datorita depasirii cotei lunare de abonament de .X. de copy/printuri, precum si a hartiei livrata suplimentar, continuarea acordului nu a mai putut fi posibila, deoarece ar fi condus la depasirea valorii totale a acestuia de .X. lei fara TVA.

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

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, la calculul profitului impozabil, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

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

*“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

*i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24”;*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că au deductibilitatea limitată cheltuielile cu amortizarea, respectiv în limita prevăzută de art.24 din lege.

Conform prevederilor art.24 alin.(1) și (2) din același act normativ:

*“(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau*

*îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.*

*(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:*

*a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;*

*b) are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;*

*c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an”.*

Față de prevederile legale mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative, are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului și o durată normală de utilizare mai mare de un an cheltuielile cu achiziționarea acestora recuperându-se din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

De asemenea, în ceea ce privește serviciile de abonament sunt incidente prevederile art.21 alin.4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

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

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

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

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

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

**Referitor la suma de .X. lei** reprezentând cheltuiala cu amortizarea stabilită ca diferența între cheltuiala rezultată din aplicarea planului de amortizare corespunzător valorii de achiziție a echipamentelor de la .X. SRL și cheltuiala cu amortizarea calculată la valoarea lor reală, se reține că din Notele de constatare a Garzii Financiare –Comisariatul General seria CG nr..X./19.07.2012 și seria DJ nr..X./12.07.2012 și din verificarea documentelor ce au avut în vedere prețurile de achiziție a echipamentelor au rezultat următoarele:

Echipamentele de birotică au fost achiziționate de la .X. S.R.L. cu suma de .X. lei cu T.V.A. și livrate de .X. S.R.L. către .X.. cu suma de .X. lei cu T.V.A.

În baza contractului de servicii încheiat cu .X. SA aceasta a emis facturi către .X. S.R.L. în valoare de .X. lei cu T.V.A. Pentru aceste servicii .X. S.R.L. a emis facturi către .X.. în suma de .X. cu T.V.A.

Totodată conform Procesului verbal control nr..X./17.01.2014 întocmit de Serviciul de Control Intern s-a stabilit:

- întinderea prejudiciului reprezentând contravaloarea serviciilor decontate .X. S.R.L., care nu au fost solicitate prin documentația de atribuire și luarea măsurilor legale în vederea recuperării acestuia;

- întinderea prejudiciului reprezentând sumele plătite în plus de către .X.. în favoarea .X. S.R.L. față de valoarea reală a produselor și serviciilor și luarea măsurilor legale în vederea recuperării acestuia.

De asemenea, prin Ordonanța de extindere a urmăririi penale și efectuarea în continuare a urmăririi penale din data de 29.07.2015 la dosarul nr..X./2011 Secția de combatere a infracțiunilor asimilate infracțiunilor de corupție se menționează următoarele:

„ În concluzie, în condițiile în care atribuirea acordului cadru și încheierea contractelor subsecvente s-a realizat de către .X. SA prin respectarea prevederilor legale, iar SC .X. SRL a fost un intermediar între .X. SA și cele două societăți care au furnizat în fapt echipamentele și serviciile, SC .X. SRL și SC .X. SRL, prin achiziționarea unor echipamente și servicii la prețuri cu mult mai mari decât cele practicate pe piață, .X. SA a fost prejudiciat cu suma totală de .X. lei .”

Se reține că în perioada verificată, societatea a achiziționat un număr de X de .X. și un număr de .X. în suma totală de .X. lei cu T.V.A. cu factura nr.X din data 06.07.2010. Echipamentele au fost date în folosință în luna iulie 2010, iar durata normală de funcționare a fost de X de luni, ultima lună de înregistrare a amortizării fiind septembrie 2013.

Ca urmare, prin achiziționarea de echipamente la valori cu mult mai mari decât valoarea de piață s-a majorat nejustificat valoarea de intrare a echipamentelor. Având în vedere că recuperarea valorii de intrare în gestiune a echipamentelor se recuperează pe calea amortizării prin majorarea valorii de intrare au fost stabilite cheltuielile cu amortizarea mai mari decât cheltuielile cu amortizarea aferente valorii de intrare a echipamentelor egală cu valoarea de piață.

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit diferența între cheltuielile rezultate din aplicarea planului de amortizare corespunzător valorii de achiziție a echipamentelor de la .X. SRL și cheltuielile cu amortizarea calculată la valoarea lor reală.

**Referitor la suma de .X. lei** reprezentând diferența între contravaloarea abonamentelor achiziționate de la .X. S.R.L. și valoarea reală plătită de acesta către .X. SA societatea susține că pentru serviciile de multiplicare sunt aplicabile dispozițiile pct.48 din HG nr.44/2004 potrivit căreia „Nu intra sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări servicii prevăzută la art. 21 alin (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional, prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea”.

Susținerea contestată conform căreia astfel de servicii au caracter ocazional nu poate fi reținută având în vedere că au fost stabilite pe bază de contract fiind prestate pe perioada derulării contractului.

Se reține că termenul „ocazional” conform definiției din dicționarul limbii române reprezintă o situație întâmplătoare, accidentală și nu stabilită în baza unui contract care s-a derulat o perioadă de doi ani.

Ca urmare, prin achitarea abonamentelor la o valoare peste valoarea de piață, pentru diferența care depășește nu este justificată necesitatea prestării acestora în scopul activității cu documente probatorii, nefiind astfel îndeplinită una dintre condițiile prevăzute de lege care

trebuie respectate cumulativ, astfel că aceste cheltuieli sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit.

**În ceea ce privește suma de .X. lei** reprezentând cheltuiala aferenta serviciilor nesolicitate prin documentatia de atribuire dar prevazute in contractele subsecvente nr..X./14.06.2010 si nr..X./26.08.2011 incheiate cu .X. S.R.L. se reține că în baza Notei de constatare a Garzii Financiare –Comisariatul General seria CG nr .X./19.07.2012 si a Notei de constatare a Garzii Financiare –Comisariatul General seria DJ nr..X./12.07.2012 serviciile facturate de .X. S.R.L. catre .X.. cuprind pe langa abonamentele prevazute in contractele subsecvente si servicii aditionale de copii, printuri si hartie livrata in plus in suma de .X. lei.

Conform Notei privind situatia parteneriatului cu .X. SRL intocmita de Departamentul logistica administrativ se propune spre aprobare Notificarea cu privire la incetarea contractului subsecvent nr..X./26.08.2011 si implicit a Acordului cadru nr..X./27.05.2010 inainte de termen si demararea de urgenta a procedurii de achizitie publica pentru servicii de mentenanta pentru echipamentele multifunctionale si cumpararea de consumabile pentru acestea.

In data de 30.03.2012, .X.. S.A. a transmis .X. S.R.L. Notificarea inregistrata sub nr. cabinet .X.. S.A. .X. prin care a adus la cunostinta societatii incetarea Contractului subsecvent nr..X./26.08.2011, in conformitate cu dispozitiile art.13 lit.c), precum si a Acordului cadru nr..X./27.05.2010, in conformitate cu dispozitiile art.11.3 coroborat cu art. 6.2, inainte de expirarea duratei de valabilitate a acestora, incepand cu data de 30.05.2012.

Rezulta ca, desi acordul a fost incheiat pe o perioada de 4 ani, platile catre .X. SRL in suma de .X. lei au fost efectuate intr-o perioada mai scurta, respectiv 2 ani, iar continuarea derularii acestuia ar fi condus la depasirea valorii stabilite initial.

Plata acestor servicii nesolicitate prin documentatia de atribuire in suma de .X. lei, reprezinta de fapt motivul pentru care acordul si-a incetat efectele inainte de termen, in sensul ca acordul a fost derulat intr-o perioada de 2 ani fata de 4 ani cat a fost prevazut ca durata de utilizare.

Astfel, datorita depasirii cotei lunare de abonament de .X. de copy/printuri, precum si a hartiei livrata suplimentar, continuarea acordului nu a mai putut fi posibila, deoarece ar fi condus la depasirea valorii totale a acestuia de .X. lei.

Ca urmare, nu au fost respectate prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceste cheltuieli nu au condus la realizarea de venituri impozabile ci la majorarea valorii contractului de atribuire care a grăbit rezilierea înainte de termenul legla a acestuia.

De asemenea nu sunt respectate nici prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare nejustificându-se necesitatea unor astfel de servicii suplimentare, aceasta fiind una dintre condițiile cumulative ce trebuie îndeplinite alături de justificarea prestării efective.

Ca urmare, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru **impozitul pe profit aferent:**

- sumei de **.X. lei** reprezentând cheltuiala cu amortizarea stabilită ca diferenta intre cheltuiala cu amortizarea calculata la valoarea de achizitie a echipamentelor de la .X. S.R.L. si cheltuiala cu amortizarea calculata la valoarea lor reala;
- sumei de **.X. lei** reprezentând diferenta intre contravaloarea abonamentelor achizitionate de la .X. S.R.L. si valoarea reala platita de acesta catre .X. SA;

- sumei de .X. lei reprezentând cheltuiala cu servicii nesolicitate prin documentatia de atribuire dar prevazute in contractele subsecvente nr..X./14.06.2010 si .X./26.08.2011 incheiate cu .X. S.R.L.

**11. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent:**

- sumei de .X. lei reprezentând diferența de cheltuiala ca urmarea derulării contractul nr. .X./31.01.2011

- sumei de .X. lei reprezentând diferența de cheltuiala ca urmarea derulării contractul nr..X./26.01.2010, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli în condițiile în care au fost prestate servicii de transport pentru un număr de exemplare ale revistei .X. mai mic decât cel contractat.

Perioada verificată: februarie 2010 — ianuarie 2011;  
: februarie 2011 – ianuarie 2012.

**În fapt**, în data de 31.01.2011, .X.. a încheiat cu .X. S.R.L. contractul de prestari servicii nr.31, în valoare de maxim .X. lei, fara T.V.A., pentru o perioada de un an de zile, ce a avut ca obiect prestarea de servicii de transport a revistei .X., la sediile centrelor de profit ale companiei, aferente pentru editiile de marti si vineri.

Costul transportului pentru editia de marti a fost în suma de .X. lei fara T.V.A., iar pentru editia de vineri, în suma de .X. lei fara T.V.A..

Obiectul contractului consta în faptul ca serviciile de transport ale revistei .X. de la .X. se efectuau numai catre Centrele de Profit din tara ale .X.. S.A., transportul revistei .X. de la Centrele de Profit ale .X.. catre agentii se realiza prin mijloace proprii.

În urma licitației, a fost declarata castigatoare .X. S.R.L. cu oferta financiara, prin care s-a propus costul transportului pentru o serie de livrari aferenta editiei de marti, respectiv suma de .X. lei și pentru o serie de livrari aferenta editiei de vineri, respectiv suma de .X. lei, detaliate în Anexa 1 si 2 a Caietului de sarcini.

Potrivit cerintelor din Anexele nr. 1 si 2 la caietul de sarcini, parte integranta din contract, aceste costuri sunt aferente transportului unui tiraj de .X. exemplare pentru editia de marti si unui tiraj de .X. exemplare pentru editia de vineri, atat pentru .X., cat si pentru Centrele de Profit ale .X..

Având în vedere faptul ca transportul revistei .X. urma sa se efectueze la sediile Centrelor de Profit ale .X.. din tara si .X., respectiv un numar de .X. exemplare pentru editia de marti si un numar de .X. exemplare pentru editia de vineri, rezulta un numar de .X. exemplare pe o perioada de un an (X saptamani).

Din situatia întocmita de .X.. cu privire la tirajul revistei .X. expedit în .X. si în tara a rezultat faptul ca, în perioada februarie 2011 — ianuarie 2012, .X. S.R.L. a prestat servicii de curierat la sediile Centrelor de Profit din tara si din .X. pentru un numar de .X. exemplare ale revistei .X., respectiv .X. exemplare editia de marti si .X. exemplare editia de vineri.

Astfel, din calcule a rezultat ca pretul unitar cu TVA pentru editia de marti a fost de .X. lei (.X. lei/ (.X.\* 52 saptamani), iar pentru editia de vineri de .X. lei (.X. lei/ (.X.\* 52 saptamani).

Rezulta ca, valoarea efectiva a transportului pentru editia de marti a fost de .X. lei cu TVA, repectiv pentru editia de vineri de .X. lei cu TVA, iar costul pentru cele X de saptamani a fost pentru editiile de marti în suma de .X. lei cu TVA si pentru editiile de vineri în suma de .X.4 lei cu TVA.

În perioada derularii contractului, facturile emise de .X. S.R.L. au fost în suma de .X. lei cu TVA, costul efectiv al transportului pentru cele doua editii a fost în suma de .X. lei, iar diferența în suma de .X. lei, a reprezentat cheltuiala nedeductibila la calculul impozitului pe profit stabilita de echipa de inspectie fiscala conform art. 21 alin.(1) si alin.(4) lit. m) din Legea nr.571/2003

privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu punctul 48 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata, urmare controlului efectuat de Curtea de Conturi a Romaniei – Departamentul II in perioada 13.01.2014-15.01.2014, a fost emisa Decizia nr.3/2014 privind inlaturarea deficientelor constatate si consemnate in Raportul de control nr..X./22.01.2012, incheiat in urma actiunii de control cu tema „*Verificarea modului de aducere la indeplinire a masurilor dispuse prin Decizia nr.17/2012, emisa de catre Curtea de Conturi a Romaniei – Departamentul II.*”

S-a intocmit Procesul verbal de control nr..X./17.01.2014 si Nota de prezentare inregistrata sub nr..X./22.01.2014, aprobata de directorul general.

A fost realizata procedura prealabila si obligatorie a medierii și, ulterior, s-a formulat actiune in raspundere patrimoniala – dosar nr..X./3/2014 al Tribunalului .X. – Sectia a VIII –a. Actiunea a fost respinsa de instanta de fond, ca fiind prescisa. Impotriva sentintei civile pronuntata de Tribunalului .X. – Sectia a VIII-a, s-a formulat apel, fara a fi comunicat un termen de judecata pana la data finalizării inspecției fiscale.

In data de 17.01.2014 a fost incheiat de catre Serviciul Control Intern Procesul verbal de control nr.X ce a avut ca obiectiv respectarea prevederilor legale referitor la modul de incheiere si derulare a Contractului de prestari de servicii nr..X./31.01.2011 incheiat intre .X.. si .X. SRL, in vederea achizitionarii serviciilor de curierat (transport revista .X.). In urma controlului, a fost stabilit ca prejudiciu suma de de .X. lei si au fost stabilite persoanele raspunzatoare pentru prejudiciul produs .X. SA .

Ulterior prin Nota de prezentare nr..X./22.01.2014, inregistrata la Cabinet director general au fost aprobate propunerile ca Directia Juridica sa formuleze cerere de chemare in judecata pentru obtinerea titlului executoriu, in vederea recuperarii prejudiciul produs .X. SA, in suma de .X. lei impreuna cu dobanda aferenta in suma de .X. lei. Directia Juridica a intocmit cererea de chemare în judecata a persoanelor vinovate si a depus-o sub nr..X./3/2014 in data de 25.04.2014 catre Tribunalul .X.-Sectia a VIII a Conflicte de Munca si Asigurari Sociale. Pe fond prin Sentința civila nr..X./07.10.2015 a fost respinsa cererea de chemare in judecata.

**De asemenea, în data de 26.01.2010, .X.. a incheiat cu .X. S.R.L. Contractul de prestari servicii nr.21**, in valoare de maxim .X. lei, fara T.V.A., pentru o perioada de un an de zile, ce a avut ca obiect prestarea de servicii de transport a revistei .X., la sediile centrelor de profit ale companiei, aferente pentru editiile de marti si vineri.

Costul transportului pentru editia de marti a fost in suma de .X. lei fara T.V.A., iar pentru editia de vineri, in suma de .X. lei fara T.V.A..

Obiectul contractului consta in faptul ca serviciile de transport ale revistei .X. de la .X. se efectuau catre Centrele de Profit din tara ale .X..

In urma licitatiei, a fost declarata castigatoare .X. S.R.L. cu oferta financiara, prin care s-a propus costul transportului pentru o serie de livrari aferenta editiei de marti, respectiv suma de .X. lei și pentru o serie de livrari aferenta editiei de vineri, respectiv suma de .X. lei, detaliate in Anexa 1 si 2 a Caietului de sarcini.

Potrivit cerintelor din Anexele nr.X si X la caietul de sarcini, parte integranta din contract, aceste costuri sunt aferente transportului unui tiraj de .X. exemplare pentru editia de marti si unui tiraj de .X. exemplare pentru editia de vineri, atat pentru .X., cat si pentru Centrele de Profit ale .X..

Din situatia intocmita de .X.. cu privire la tirajul revistei .X. expedit in .X. si în tara anexata la fiecare factura, a rezultat faptul ca, in perioada februarie 2010 — ianuarie 2011, .X. S.R.L. a prestat servicii de curierat la sediile Centrelor de Profit din tara si din .X. pentru un numar de .X. exemplare ale revistei .X., respectiv .X. exemplare editia de marti și .X. exemplare editia de vineri.



Astfel, din calcule a rezultat ca pretul unitar cu TVA pentru editia de marti a fost din data de 1 ianuarie 2010 pana la data de 1 iulie 2010 cand procentul de TVA a fost de 19 % de .X. lei (.X. lei/ (.X.\* 52 saptamani) si pentru editia de vineri de .X. (.X. lei/ (.X.\* 52 saptamani), iar dupa data de 1 iulie 2010, cand TVA a fost in procent de 24 % de .X. lei (.X. lei/ (.X.\* 52 saptamani), si pentru editia de vineri de .X. (.X. lei/ (.X.\* 52 saptamani).

Rezulta ca, valoarea efectiva al transportului pentru cele 52 de saptamani a fost pentru editiile de marti în suma de .X. lei cu TVA si pentru editiile de vineri in suma de .X. lei cu TVA.

In perioada derularii contractului, facturile emise de .X. S.R.L. au fost in suma de .X. lei cu TVA, costul efectiv al transportului celor doua editii a fost in suma de .X. lei, rezulta ca diferenta de .X. lei reprezinta cheltuii nedeductibile pentru societate conform art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.m). din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu punctul 48 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

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

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, la calculul profitului impozabil, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, în ceea ce privește serviciile de abonament sunt incidente prevederile art.21 alin.4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

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

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

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

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

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

Din constatări reiese că în urma licitației, a fost declarata castigatoare .X. S.R.L. cu oferta financiara, fiind încheiat Contractul .X./31.01.2011 prin care s-a propus costul transportului

pentru o serie de livrari aferenta editiei de marti, respectiv suma de .X. lei și pentru o serie de livrari aferenta editiei de vineri, respectiv suma de .X. lei, detaliate in Anexa 1 si 2 a Caietului de sarcini.

Potrivit cerintelor din Anexele nr. 1 si 2 la caietul de sarcini aceste costuri sunt aferente transportului unui tiraj de .X. exemplare pentru editia de marti si unui tiraj de .X. exemplare pentru editia de vineri, atat pentru .X., cat si pentru Centrele de Profit ale .X.. rezultând un numar de .X. exemplare pe o perioada de un an (52 saptamani).

**Din situatia intocmita de .X.. cu privire la tirajul revistei .X. expedit in .X. si în tara** a rezultat faptul ca, in perioada februarie 2011 — ianuarie 2012, .X. S.R.L. a prestat servicii de curierat la sediile Centrelor de Profit din tara si din .X. pentru un numar de .X. exemplare ale revistei .X., respectiv .X. exemplare editia de marti si .X. exemplare editia de vineri.

Astfel, din calcule a rezultat ca pretul unitar cu TVA pentru editia de marti a fost de .X. lei ( $.X. \text{ lei} / (.X. * 52 \text{ saptamani})$ ), iar pentru editia de vineri de .X. lei ( $.X. \text{ lei} / (.X. * 52 \text{ saptamani})$ ).

Valoarea efectiva a transportului pentru editia de marti a fost de .X. lei cu TVA, repectiv pentru editia de vineri de .X. lei cu TVA, iar costul pentru cele 52 de saptamani a fost pentru editiile de marti in suma de .X. lei cu TVA si pentru editiile de vineri in suma de .X.4 lei cu TVA.

In perioada derularii contractului, facturile emise de .X. S.R.L. au fost in suma de .X. lei cu TVA, costul efectiv al transportului pentru cele doua editii a fost in suma de .X. lei, rezultând o diferenta in suma de .X. lei față de suma facturată de .X. S.R.L.

**În același sens este încheiat și Contractul nr..X./26.01.2010** in valoare de maxim .X. lei, fara T.V.A., pentru o perioada de un an de zile, ce a avut ca obiect prestarea de servicii de transport a revistei .X., la sediile centrelor de profit ale companiei, aferente pentru editiile de marti si vineri.

Costul transportului pentru editia de marti a fost in suma de .X. lei fara T.V.A., iar pentru editia de vineri, in suma de .X. lei fara T.V.A..

In urma licitatiei, a fost declarata castigatoare .X. S.R.L. cu oferta financiara, prin care s-a propus costul transportului pentru o serie de livrari aferenta editiei de marti, respectiv suma de .X. lei și pentru o serie de livrari aferenta editiei de vineri, respectiv suma de .X. lei, detaliate in Anexa 1 si 2 a Caietului de sarcini.

Potrivit cerintelor din Anexele nr.1 si 2 la caietul de sarcini, parte integranta din contract, aceste costuri sunt aferente transportului unui tiraj de .X. exemplare pentru editia de marti si unui tiraj de .X. exemplare pentru editia de vineri, atat pentru .X., cat si pentru Centrele de Profit ale .X..

**Din situatia intocmita de .X.. cu privire la tirajul revistei .X. expedit in .X. si în tara** anexata la fiecare factura, a rezultat faptul ca, in perioada februarie 2010 — ianuarie 2011, .X. S.R.L. a prestat servicii de curierat la sediile Centrelor de Profit din tara si din .X. pentru un numar de .X. exemplare ale revistei .X., respectiv .X. exemplare editia de marti și .X. exemplare editia de vineri.

Astfel, din calcule a rezultat ca pretul unitar cu TVA pentru editia de marti a fost din data de 1 ianuarie 2010 pana la data de 1 iulie 2010 cand procentul de TVA a fost de 19 % de .X. lei ( $.X. \text{ lei} / (.X. * 52 \text{ saptamani})$ ) si pentru editia de vineri de .X. ( $.X. \text{ lei} / (.X. * 52 \text{ saptamani})$ ), iar dupa data de 1 iulie 2010, cand TVA a fost in procent de 24 % de .X. lei ( $.X. \text{ lei} / (.X. * 52 \text{ saptamani})$ ), si pentru editia de vineri de .X. ( $.X. \text{ lei} / (.X. * 52 \text{ saptamani})$ ).

Rezulta ca, valoarea efectiva al transportului pentru cele 52 de saptamani a fost pentru editiile de marti în suma de .X. lei cu TVA si pentru editiile de vineri in suma de .X. lei cu TVA.

In perioada derularii contractului, facturile emise de .X. S.R.L. au fost in suma de .X. lei cu TVA, iar costul efectiv al transportului celor doua editii a fost in suma de .X. lei, rezultând o diferenta de .X. lei față de suma facturată de .X. S.R.L.

Referitor la susținerea contestatarei conform căreia prin anexe la caietul de sarcini este prezentat modul de repartizare a tirajului pe colete ce urmează a fi transportate, iar prin caietul

de sarcini este prevăzut să se recepționeze coletele ambalate și nu numărul de exemplare nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât coletele conțin un anumit număr de exemplare ale revistei, iar prin Anexele nr.1 și 2 la caietul de sarcini s-au stabilit costuri aferente transportului unui tiraj de .X. exemplare pentru editia de marti și unui tiraj de .X. exemplare pentru editia de vineri, atât pentru .X., cât și pentru Centrele de Profit ale .X.. din țară.

De asemenea, în ceea ce privește argumentul conform căruia aceste servicii se încadrează în categoria serviciilor ocazionale nu se poate reține având în vedere că aceste servicii sunt stabilite în baza unor contracte, pe o perioadă de câte un an și se efectuează cu regularitate de două ori pe săptămână. Caracterul ocazional se referă la ceva întâmplător și care nu are regularitate.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu diferența dintre contravaloarea serviciilor facturate de .X. S.R.L. și contravaloarea serviciilor efectiv prestate în quantum mai mic decât valoarea contractată și facturată.

Se reține că, în același sens sunt și constatările Curții de Conturi a României și, mai mult, însăși societatea recunoaște acest fapt prin Procesul verbal de control nr..X./17.01.2014 ce a avut ca obiectiv respectarea prevederilor legale referitor la modul de încheiere și derulare a Contractului de prestări de servicii nr..X./31.01.2011 încheiat între .X.. și .X. SRL, în vederea achiziționării serviciilor de curierat (transport revista .X.) fiind stabilit ca prejudiciu suma de de .X. lei, precum și persoanele răspunzătoare pentru prejudiciul produs .X. SA .

De asemenea, prin Nota de prezentare nr..X./22.01.2014 au fost aprobate propunerile ca Direcția Juridică să formuleze cerere de chemare în judecată pentru obținerea titlului executoriu, în vederea recuperării prejudiciului produs .X. SA, în suma de .X. lei împreună cu dobânda aferentă în suma de .X. lei care se află în curs de soluționare.

În ceea ce privește temeiul de drept incident se reține că pentru servicii sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în sensul că agentul economic trebuie să justifice cu documente necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor, condițiile ce trebuie îndeplinite cumulativ aspect ce nu a fost respectat de către .X..

De asemenea, se reține că orice cheltuială este deductibilă numai dacă este efectuată în scopul realizării de venituri impozabile or, în speță, tocmai acest aspect nu a fost respectat prin prestarea unor servicii în quantum mai mic decât cel facturat de prestator.

Ca urmare, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru **impozitul pe profit aferent:**

-sumei de .X. lei reprezentând diferența de cheltuială ca urmare a derulării contractului nr. .X./31.01.2011

-sumei de .X. lei reprezentând diferența de cheltuială ca urmare a derulării contractului nr..X./26.01.2010.

## **12. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent:**

- sumei de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu amortizarea aferente Contractului de furnizare de produse nr..X./20.05.2010;

- sumei de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu amortizarea aferente Contractului de furnizare de produse nr..X./21.01.2011;

- **sumei de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu amortizarea aferente Contractului de furnizare de produse nr..X./25.07.2011**, Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli în condițiile în care:

- în cazul Contractului de furnizare de produse nr..X./20.05.2010 nu se justifică achiziția a 2 masini de capsat lozuri alimentare manuala cu o capacitate mult sub capacitatea unei masini de faltuit lozuri prevăzută în caietul de sarcini;

- în cazul Contractului de furnizare de produse nr..X./21.01.2011 nu se justifică achiziția unei masini de capsat similară cu alte două mașini achiziționate in anul 2010 și care nu indeplinește nici conditia esentiala pentru care a fost achiziționat, respectiv sa fie capabilă sa produca un numar de maxim .X. de lozuri intr-un interval de 8 ore, avand capacitatea de a produce un numar de numai .X.-X. de lozuri intr-un interval de 8 ore;

- în cazul Contractului de furnizare de produse nr..X./25.07.2011 nu se justifică achiziția unei masini de tiparit offset cu 2 grupuri de imprimare ce nu a fost utilizata și a unei masini de taiat hârtie cu caracteristici identice cu altă masină achiziționată in anul 2010, astfel că, nefiind justificate cheltuielile cu achiziția acestor echipamente în scopul realizării de venituri impozabile nu se justifică nici cheltuielile cu amortizarea aferentă.

Perioada verificată: octombrie 2010 -decembrie 2013;

: august 2011 – decembrie 2013;

: ianuarie 2012- decembrie 2013.

**În fapt**, în perioada verificata .X.. a incheiat cu .X.-.X. si .X. SRL urmatoarele contracte:

- Contractul de furnizare de produse nr..X./20.05.2010 in valoare de .X. lei Euro fara TVA, ce a avut ca obiect achiziționarea de 6 utilaje, (masina de tipar offset cu 4 grupuri de tipar -1 bucata, masina de tipar offset cu 2 grupuri de tipar - 1 bucata, masina de taiat hartie - 1 bucata, sistem automat de expunere a placilor de tipar pentru masinile de tipar offset -1 bucata, masina de faltuit si nituit lozuri -2

bucati), durata contractului a fost de 1 an de zile;

- Contractul de furnizare produse nr..X./21.01.2011 in valoarea de 3.X. lei fara TVA, ce a avut ca obiect achiziționarea utilajului .X.;

- Contractul de furnizare de produs nr..X./25.07.2011 in valoare de .X. EURO fără TVA, respectiv .X. lei fara TVA, ce a avut ca obiect achiziționarea de 6 utilaje (Masină de înseriat cu jet cerneală buzhub pro 1200, masină de balotat deșeuri model Dixi 5 S\_K, Mașina de fălțuit pentru lozuri prestige Foldnet, mașina de tăiat hârtie Polar 115X Tplus, Mașina de cusut cu sârma Hohner Economy 25/40, Mașina tipa offset Heidelberg cu 2 grupuri imprimare), cu o durata de 12 luni.

**Cu privire la contractul de furnizare de produse nr..X./20.05.2010 in valoare de .X. lei Euro fără TVA incheiat cu SC .X.-.X.**, conform caietului de sarcini, obiectul contractului consta in achiziționarea, instalarea si punerea în funcțiune a unei linii de produs bilete de loterie, lozuri si alte tiparituri de grad mare de securizare specifica Loteriei Romane compuse din:

- Masina de tipar offset cu 4 grupuri de tipar (1 bucata);

- Masina de tipar offset cu 2 grupuri de tipar (1 bucata);

- Masina de taiat hartie (1 bucata);

- Sistem automat de expunere a placilor de tipar pentru masinile de tipar offset (1 bucata);

- Masina de faltuit si nituit lozuri (2 bucati).

Din verificarea efectuata asupra documentelor prezentate de .X.-.X. in oferta tehnica nr..X. a rezultat ca aceasta nu era conforma cu cerintele caietului de sarcini, respectiv in locul celor doua masini de faltuit si nituit lozuri au fost ofertate un numar de 4 masini ( 2 bucati masini de faltuit .X. si 2 bucati masini de nituit Hang 103-51).

Masina de capsat loz Hang 103-51 avea urmatoarele caracteristici:

- functiona independent de masina de faltuit lozuri;
- era dotata cu alimentare automata a niturilor (capselor);
- avea capacitatea de a perfora si aplica nitul intr-un singur pas;
- avea actionare prin pedala de picior.

Viteza de productie prevazuta era de 0,5 s/ciclu, ceea ce inseamna ca in 8 ore de productie se pot capsa un numar de aproximativ .X. bucati. Aceasta viteza corespundea cu numarul de lozuri care putea sa fie produs de masina de pliat (faltuit), in 8 ore de lucru, respectiv .X. de lozuri.

Desi s-a prevazut in oferta tehnica achizitia a 2 bucati masini automate de faltuit (pliat) si nituit lozuri cu o capacitate de .X. lozuri/8 ore pentru fiecare dintre cele doua masini, in fapt au fost receptionate 2 masini automate de faltuit cu capacitate de .X. lozuri/8 ore si 2 masini de capsat lozuri alimentate manuala cu o capacitate de .X. lozuri/8 ore.

Capacitatea de capsare a masinilor de capsat lozuri este cu mult sub capacitatea unei masini de faltuit lozuri, de aproximativ 20 de ori mai mica, ceea ce face ca achizitia celei de a doua masini de faltuit lozuri sa nu se mai justifice din punct de vedere al necesitatii si nici din punct de vedere economic.

Avand in vedere faptul ca masinile de capsat lozuri achizitionate nu aveau capacitatea de productie corelata cu parametrii tehnici prevazuti in contract, rezulta ca receptia acestor utilaje a fost formala, respectiv nu au fost testate din punct de vedere calitativ astfel incat sa se probeze ca utilajele functioneaza ca o linie de productie tipografica integrata, asa cum a fost prevazut in fundamentarea achizitiei.

Cele 4 masini (2 masini de faltuit si 2 masini de capsat) au fost livrate conform facturii nr..X./02.08.2010 in valoare de .X. euro, respectiv .X. lei.

Astfel, randamentul investitiei a fost realizat doar in proportie de 5,2 %, calculat ca raport intre capacitatea de productie obtinuta si cea preconizata la fundamentarea achizitiei, respectiv .X. lozuri/8 ore, fata de .X. lozuri/8 ore.

Pentru aceste 4 utilaje societatea a calculat cheltuiala cu amortizarea lunara in suma de .X. lei, iar valoarea cheltuielii cu amortizarea lunara ca urmare a neutilizarii la capacitatea prevazuta în fundamentarea achizitiei este in suma de .X. lei.

Totodata, in perioada de amortizare stabilita, societatea a considerat in unele luni cheltuiala cu amortizarea nedeductibila fiscal ca urmare a neutilizarii anumitor mijloacele fixe prevazute in contract, situatie care a fost avuta in vedere de organele de inspectie fiscala in calcularea cheltuielilor nedeductibile fiscal.

In perioada octombrie 2010 - decembrie 2013 au fost stabilite cheltuieli cu amortizarea nedeductibile fiscal in suma de .X. lei, conform art.21 alin.(1) alin.(3) lit.i) si art.24 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

**Cu privire la contractul de furnizare produse nr..X./21.01.2011 in valoarea de 3.X. lei fara TVA incheiat cu .X. SRL,** în vederea fundamentarii achizitiei de utilaje diverse cu utilizare speciala, Unitatea .X. din cadrul .X.. a intocmit Referatul nr..X./17.12.2010, prin care s-au solicitat modificari tehnice si tehnologice, de automatizare si de specializare a utilajelor de capsat loz achizitionate anterior, în vederea cresterii productivitatii. De asemenea, s-a solicitat cuplarea celor doua masini de pliat cu cele doua masini de capsat achizitionate anterior prin Contractul de furnizare produse nr.X din 20.05.2010, sa functioneze la o productivitate de .X. de bucati loz capsat/8 ore/masina utilaje. In aceste conditii pentru ca cele 2 masini de capsat loz cu o productivitate de cca. .X. buc. loz capsat /8 ore /masina sa poată tine pasul cu cele 2 masini de pliat loz cu o productivitate de circa .X. buc./8 ore/masina erau necesare modificari tehnice si tehnologice.

Din oferta tehnica a .X. SRL a rezultat faptul ca aceasta nu prezinta in mod concret echipamentele ce urmau sa fie achizitionate, ci doar o enumerare a unor parametri ce urmau sa

configureze noua linie automatizata, respectiv prin adaptarea propusa liniile vor functiona cu o viteza de pana la 200m/s fara nituire/capsare, respectiv pana la .X. lozuri/ora in cazul cuplarii unitatii la nituire.

La data de 21.01.2011, .X.. incheie cu .X. SRL contractul de furnizare produse nr.18 prin care: „Furnizorul se obliga sa livreze si sa puna in functiune diverse utilaje cu utilizare speciala necesare unei linii automatizate pentru extinderea utilajului de faltuit al Achizitorului” .

Astfel, in data de 25.05.2011, .X.. a achizitionat cu factura numarul HR .X. utilajul .X., utilaj ca automatizare pentru Multimaster 38/6 in valoare de 3.X. lei fara TVA, respectiv .X. lei cu TVA .

Cu toate ca in documentatia descriptiva s-a solicitat automatizarea masinii de faltuit existente la Unitatea .X. prin adaptarea liniilor si introducerea unui modul suplimentar de perforare si introducerea capse pentru fiecare masina de faltuit, in fapt, prin acest contract, a mai fost achizitionata inca o masina de capsat (nituit) in valoarea de .X. lei cu TVA, în conditiile in care, in anul 2010 au mai fost achizitionate 2 utilaje Hang 103-51 prin contractul nr.190 la o valoare unitara de .X. cu TVA.

Practic, nu s-a atins obiectivul urmarit la momentul initierei acestei achizitii, acela de cuplare a celor 2 masini de pliat (faltuit) cu cele 2 masini de capsat (nituit), intrucat:

- cele 2 masini de capsat care au fost achizitionate in anul 2010 (si care nu indeplineau in totalitate conditiile de functionare prevazute) nu au fost adaptate la cerintele tehnice ale celor 2 masini de faltuit;

-masina de capsat nou achizitionata in anul 2011 reprezinta in fapt acelasi tip de utilaj similar cu cele 2 achizitionate in anul 2010, ca denumire si caracteristici, dar care are suplimentar un modul automatizat de conexiune cu masina de faltuit si capsare automata a lozurilor. Cu toate acestea, nici acest utilaj nou nu indeplineste conditia esentiala pentru care a fost achizitionat, respectiv sa fie capabil sa produca un numar de maxim .X. de lozuri intr-un interval de 8 ore (conform fluxului finisare loz capsat prezentat de reprezentantii Unitatii Tipografice, acest utilaj avand capacitatea de a produce un numar de numai .X.-X. de lozuri/8 ore).

Utilajul achizitionat a fost receptionat si pus in functiune in baza Procesului verbal de receptie a mijlocului fix nr..X./12.07.2011 si inregistrat in contabilitate.

Pentru acest utilaj in valoare de .X. lei societatea a calculat cheltuiala cu amortizarea lunara in suma de .X. lei.

Totodata, in perioada de amortizare stabilita, societatea a considerat in unele luni cheltuiala cu amortizarea nedeductibila fiscal ca urmare a neutilizarii anumitor mijloacele fixe prevazute in contract, situatie care a fost avuta in vedere de organele de inspectie fiscala in calcularea cheltuielilor nedeductibile fiscal.

In perioada august 2011 - decembrie 2013 au fost stabilite cheltuieli cu amortizarea nedeductibile fiscal în suma de .X. lei, conform art.21 alin.(1), alin.3) lit.i) si art.24 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

**Cu privire la contractul de furnizare de produse nr..X./25.07.2011 in valoare de in valoare de .X. euro fara TVA, reprezentand .X. lei fara TVA incheiat cu SC .X.-X.** în data de 03.11.2011 .X.. a intocmit nota de fundamentare nr..X. in vederea achizitiei de utilaje diverse cu utilizare speciala, cu toate ca in anul 2010 conform contractului nr.190 Unitatea Tipografica a fost modernizata prin achizitionarea de utilaje noi si performante. Noua nota este similara celei vechi, fara a exista o fundamentare a necesitatii obiective de utilaje tipografice.

Din verificarea ofertei nr..X. depuse de .X.-X. a rezultat ca anumite utilaje nu prezentau caracteristicile prevazute in caietul de sarcini si anume:

- masina de tipar offset in doua culori, format .X. cm, cu inversor, posibilitate tipar fata-verso avea, printre caracteristici tehnice, "Gramaj hartie între .X. mm. " fata de "Gramaj hartie între .X. mm " potrivit caietului de sarcini;

- masina de faltuit pentru lozuri lipite si perforate .X. avea, printre caracteristici tehnice, urmatoarele "Format hartie maxim 38x65 cm; minim: 10x12 cm", in timp ce in caietul de sarcini era prevazuta dimensiunea minima de hartie de 7 x12 cm.

Astfel, in aceste conditii a fost incheiat in data de 25.07.2011 contractul de furnizare de produs nr.X cu .X.-X., in valoare de .X. euro fara TVA, respectiv .X. lei fara TVA, ce a avut ca obiect achizitionarea de 6 utilaje (mașina de înseriat cu jet cerneală Buzhub pro 1200, Mașina de balotat deșeuri modell Dixi 5 S-K, Mașina de fălțuit pentru lozuri prestige foldnet, Mașina de tăiat hârtie Polar 115 X Tplus, mașina de cusut sârma Hohner economy 25/40, Mașina tipar Offset Heidelberg cu 2 grupuri de imprimare) si o durata de 12 luni.

Din verificarea documentelor cu privire la mijloacele fixe declarate ca neutilizate a rezultat ca in anul 2012 masina de tiparit offset cu 2 grupuri de imprimare achizitionata in anul 2011 nu a fost utilizata, rezultand astfel ca aceasta achizitie nu a fost justificata din punct de vedere al necesitatii si nici din punct de vedere tehnico-economic. Desi in anul 2010 a fost achizitionata o masina de taiat (.X.) conform contractului 2.X./2011 a mai fost achizitionata o a doua masina de taiat (Masina de taiat hartie format 70x100 cm) cu caracteristici identice cu prima. Utilajele achizitionate au fost receptionat si puse in funcțiun în luna decembrie 2011 cand au fost inregistrate si în contabilitate.

Pentru aceste utilaje in valoare de .X. lei societatea a calculat cheltuiala cu amortizarea lunara in suma de .X. lei.

Totodata, in perioada de amortizare stabilita, societatea a considerat in unele luni cheltuiala cu amortizarea nedeductibila fiscal ca urmare a neutilizarii anumitor mijloacele fixe prevazute in contract, situatie care a fost avuta in vedere de organele de inspectie fiscala in calcularea cheltuielilor nedeductibile fiscal.

In perioada ianuarie 2012 - decembrie 2013 au fost stabilite cheltuieli cu amortizarea nedeductibile fiscal în suma de .X. lei, conform art.21 alin.(1), alin.(3) lit.i) si art.24 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

În cazul contractelor mai sus analizate prin Decizia nr.1/16.01.2014 privind inlaturarea deficientelor constatate si consemnate în Raportul de control nr..X./28.11.2013 incheiat de auditori publici externi din cadrul Curtii de Conturi a Romaniei s-a recomandat societatii stabilirea intinderii prejudicului si luarea masurilor legale de recuperare a acestuia.

.X. a întocmit Procesele verbale nr..X./06.03.2014, nr..X./27.02.2014 și nr.274/28.02.2014 ce au avut ca obiect stabilirea intinderii prejudiciului reprezentand contravaloarea echipamemntelor achiziționate nejustificat si luarea masurilor legale de recuperare a acestuia.

De asemenea au fost întocmite Notele de prezentare nr..X./10.03.2014, nr.X/05.03.2014 și nr..X./10.03.2014 prin care au fost aprobate propunerile ca Directia Juridica sa formuleze cerere de chemare in judecată pentru obtinerea titlului executoriu, in vederea recuperarii prejudiciului produs. Directia Juridica a intocmit cererea de chemare in judecata a persoanelor vinovate si a depus-o sub nr..X./2014 in data de 25.04.2014 catre Tribunalul .X.-Sectia a VIII a Conflicte de Munca si Asigurari Sociale.

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

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, la calculul profitului impozabil, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

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

*“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:  
i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24”;*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că au deductibilitate limitată cheltuielile cu amortizarea, respectiv în limita prevăzută de art.24 din lege.

Conform prevederilor art.24 alin.(1) și (2) din același act normativ:

*“(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.*

*(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:*

*a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;*

*b) are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;*

*c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an”.*

Față de prevederile legale mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative, are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului și o durată normală de utilizare mai mare de un an cheltuielile cu achiziționarea acestora recuperându-se din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

Plecând de la constatările organelor de inspecție fiscală **cu privire la contractul de furnizare de produse nr..X./20.05.2010** in valoare de .X. lei euro fara TVA incheiat cu .X.-.X., au existat diferente intre oferta tehnica nr..X. si cerintele din caietul de sarcini, respectiv in locul celor doua masini de faltuit si nituit lozuri au fost ofertate un numar de 4 masini ( 2 bucati masini de faltuit .X. si 2 bucati masini de nituit Hang 103-51).

Viteza de productie prevazuta era de 0,5 s/ciclu, ceea ce inseamna ca in 8 ore de productie se pot capsa un numar de aproximativ .X. bucati. Aceasta viteza corespundea cu numarul de lozuri care putea sa fie produs de masina de pliat (faltuit), in 8 ore de lucru, respectiv .X. de lozuri.

Desi s-a prevazut in oferta tehnica achizitia a X bucati masini automate de faltuit (pliat) si nituit lozuri cu o capacitate de .X. lozuri/8 ore pentru fiecare dintre cele doua masini, in fapt au fost receptionate 2 masini automate de faltuit cu capacitate de .X. lozuri/8 ore si 2 masini de capsat lozuri alimentate manuala cu o capacitate de .X. lozuri/8 ore.

Capacitatea de capsare a masinilor de capsat lozuri este cu mult sub capacitatea unei masini de faltuit lozuri, de aproximativ 20 de ori mai mica, ceea ce face ca achizitia celei de a doua masini de faltuit lozuri sa nu se mai justifice din punct de vedere al necesitatii si nici din punct de vedere economic.

Avand in vedere faptul ca masinile de capsat lozuri achizitionate nu aveau capacitatea de productie corelata cu parametrii tehnici prevazuti in contract, rezulta ca receptia acestor utilaje a fost formala, respectiv nu au fost testate din punct de vedere calitativ astfel incat sa se probeze ca utilajele functioneaza ca o linie de productie tipografica integrata, asa cum a fost prevazut in fundamentarea achizitiei ceea ce a condus la utilizarea a doar 5,2 % din capacitatea



de productie preconizata la fundamentarea achizitiei fata de capacitatea de productie obtinuta efectiv de utilizajele cumparate.

**Cu privire la contractul de furnizare produse nr..X./21.01.2011** in valoarea de .X. lei fara TVA incheiat cu .X. SRL Unitatea .X. din cadrul .X.. a intocmit Referatul nr..X./17.12.2010 prin care s-au solicitat modificari tehnice si tehnologice, de automatizare si de specializare a utilajelor de capsat loz achizitionate anterior, in vederea cresterii productivitatii.

De asemenea, s-a solicitat cuplarea celor doua masini de pliat cu cele doua masini de capsat achizitionate anterior prin Contractul de furnizare produse nr. 190 din 20.05.2010 sa functioneze la o productivitate de .X. de bucati loz capsat/8 ore/masina utilaje. In aceste conditii pentru ca cele 2 masini de capsat loz cu o productivitate de cca. .X. buc. loz capsat /8 ore /masina sa poata tine pasul cu cele 2 masini de plit loz cu o productivitate de circa .X. buc./8 ore/masina erau necesare modificari tehnice si tehnologice.

Din oferta tehnica a .X. SRL a rezultat faptul ca aceasta nu prezinta in mod concret echipamentele ce urmau sa fie achizitionate, ci doar o enumerare a unor parametri ce urmau sa configureze noua linie automatizata, respectiv prin adaptarea propusa liniile vor functiona cu o viteza de pana la 200m/s fara nituire/capsare, respectiv pana la .X. lozuri/ora in cazul cuplarii unitatii la nituire.

Ca urmare a incheierii contractului de furnizare produse nr..X./21.01.2011 practic, nu s-a atins obiectivul urmarit la momentul initierii acestei achizitii, acela de cuplare a celor 2 masini de pliat (faltuit) cu cele 2 masini de capsat (nituit), intrucat:

- cele 2 masini de capsat care au fost achizitionate in anul 2010 (si care nu indeplineau in totalitate conditiile de functionare prevazute) nu au fost adaptate la cerintele tehnice ale celor 2 masini de faltuit;

- masina de capsat nou achizitionata in anul 2011 reprezinta in fapt acelasi tip de utilaj similar cu cele 2 achizitionate in anul 2010, ca denumire si caracteristici, dar care are suplimentar un modul automatizat cle conexiune cu masina de faltuit si capsare automata a lozurilor.

Cu toate acestea, nici acest utilaj nou nu indeplineste conditia esentiala pentru care a fost achizitionat, respectiv sa fie capabil sa produca un numar de maxim .X. de lozuri intr-un interval de 8 ore (conform fluxului finisare loz capsat prezentat de reprezentantii Unitatii Tipografice, acest utilaj avand capacitatea de a produce un numar de numai .X.-.X. de lozuri/8 ore).

**Cu privire la contractul de furnizare de produse nr..X./25.07.2011** in valoare de in valoare de .X. EURO fara TVA, reprezentand .X. lei fara TVA incheiat cu .X.-.X. in data de 03.11.2011 .X.. a intocmit Nota de fundamentare nr..X. in vederea achizitiei de utilaje diverse cu utilizare speciala, cu toate ca in anul 2010 conform contractului nr.190 Unitatea Tipografica a fost modernizata prin achizitionarea de utilaje noi si performante.

Din verificarea ofertei nr..X. depuse de .X.-.X. a rezultat ca anumite utilaje nu prezentau caracteristicile prevazute in caietul de sarcini si anume:

- masina de tipar offset in doua culori, format .X. cm, cu inversor, posibilitate tipar fata-verso avea, printre caracteristici tehnice, "Gramaj hartie intre 0,03 - 0,6 mm. " fata de "Gramaj hartie intre 0,03 — 0,8 mm " potrivit caietului de sarcini;

- masina de faltuit pentru lozuri lipite si perforate Prestige Foldnet 38/6-30 PBA avea, printre caracteristici tehnice, urmatoarele "Format hartie maxim 38x65 cm; minim: 10x12 cm", in timp ce in caietul de sarcini era prevazuta dimensiunea minima de hartie de 7 x12 cm.

Astfel, in aceste conditii a fost incheiat in data de 25.07.2011 Contractul de furnizare de produs nr. X cu SC .X.-.X., in valoare de .X. EURO fara TVA, respectiv .X. lei fara TVA , ce a avut ca obiect achizitionarea de 6 utilaje si o durata de 12 luni.

Din verificarea documentelor cu privire la mijloacele fixe declarate ca neutilizate a rezultat ca in anul 2012 masina de tiparit offset cu 2 grupuri de imprimare achizitionata in anul 2011 nu a fost utilizata, rezultand astfel ca aceasta achizitie nu a fost justificata din punct de vedere al necesitatii si nici din punct de vedere tehnico-economic.

De asemenea, in anul 2010 a fost achizitionata o masina de taiat hârtie în condițiile în care a mai fost achizitionata o a doua masina de taiat cu caracteristici identice cu prima.

Conform celor constatate se reține că însăși .X. recunoaște măsura dispusă de Curtea de Conturi a României conform căreia prin achizițiile de echipamente efectuate a fost prejudiciată și a procedat la luarea de măsuri stabilind întinderea prejudiciului reprezentand contravaloarea echipamentelor achiziționate nejustificat și masuri legale de recuperare a acestuia și formulând cerere de chemare în judecată pentru obtinerea titlului executoriu, în vederea recuperării prejudiciului produs.

Ca urmare, având în vedere că aceste achiziții de echipamente sunt nejustificate, precum și faptul că valoarea de intrare a acestora se recuperează pe calea amortizării în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a cheltuielilor cu amortizarea aferentă.

De asemenea, se reține că potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora cheltuielile sunt deductibile la calculul impozitului pe profit numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile se reține că, în speță, nu se justifică cheltuielile cu achiziția de echipamente nefiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile deci, nu se justifică nici cheltuielile cu amortizarea aferentă acestora.

Ca urmare, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru **impozitul pe profit aferent:**

- sumei de **.X. lei** reprezentând cheltuieli cu amortizarea aferente Contractului de furnizare de produse nr..**X./20.05.2010**;
- sumei de **.X. lei** reprezentând cheltuieli cu amortizarea aferente Contractului de furnizare de produse nr..**X./21.01.2011**;
- sumei de **.X. lei** reprezentând cheltuieli cu amortizarea aferente Contractului de furnizare de produse nr..**X./25.07.2011**.

**13. Referitor la impozitul pe profit aferent sumei de .X. lei, reprezentand diferența între sumele achitate furnizorului (.X.) și sumele considerate de societate nedeductibile fiscal,** Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilitatii cheltuielilor facturate, în condițiile în care compania nu justifică cu documente prevăzute de lege prestarea/realizarea efectivă a serviciilor.

Perioada verificată: 2008 - 2013

**În fapt,** în perioada verificată .X. a înregistrat contravaloarea facturilor emise în baza Actului adițional nr..**X.** la Contractul de livrare și prestații FN/26.06.1992, încheiat în data de 23.03.2000 între .X., în calitate de beneficiar și .X. SA și .X. SA din Grecia, denumite împreună furnizor, ca dobândă.

Organele de inspecție fiscală au constatat că furnizorul avea obligația:

1. Sa furnizeze, sa instaleze și sa intretina, în principal:

-echipamente necesare pentru upgradarea a .X. de terminale inteligente și sistemul aferent pentru a putea opera în regim on-line în .X. de puncte de vânzare, inclusiv de folosire a barcodului pentru gestionarea biletelor câștigătoare;

-X. de echipamente VSAT, care urmează să fie instalate în cele .X. de agenții on-line ale Loteriei Române;

- licența de utilizare pe timp nelimitat a software-ului pentru două noi jocuri (.X. și .X.), cât și serviciile de întreținere pe întreaga perioadă a contractului extinsă prin actul adițional.

2. Să presteze:

-servicii de comunicații prin satelit pentru conectarea agențiilor on-line printr-o stație centrală instalată în România, pe întreaga perioadă a contractului, extinsă prin Actul adițional;

- instalarea și serviciile de întreținere a sistemului on-line, pe întreaga perioadă a contractului extinsă prin actul adițional, a echipamentelor livrate;

- școlarizarea personalului .X.. S.A. în scopul operării jocurilor în regim de lucru on-line,

- activități auxiliare livrării bunurilor, precum transportul, instalarea, punerea în funcțiune, asistența tehnică și instruirea, necesare pentru operarea adecvată a Programului de video-loterie în România, veniturile obținute de .X., sunt de natura prestarilor de servicii și nu de natura dobanzilor.

.X.. nu a prezentat organelor de inspectie fiscala documente care sa detalieze valoarea fiecarui tip de serviciu prestat, neavand date și informații de acest gen în evidenta financiar-fiscala a acesteia.

Organele de inspectie fiscală au solicitat .X. punerea la dispozitie a documentelor justificative cu privire la prestarile de servicii efectuate de catre furnizor, conform art.1 pct.c), e) si f) din Actul aditional nr. 3 la Contractul de livrare si prestatii .X./1992, constand in servicii de instalare, servicii de comunicatii prin satelit, servicii de intretinere a sistemului on-line, pe intreaga perioada a contactului, a serviciilor de scolarizare a personalului, precum si cuantificarea acestora însă, acestea nu au fost prezentate.

S-a constatat că nu au fost respectate prevederile pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv:

- in Actul aditional nr.X la Contractul .X./1992 nu este prevazuta valoarea totala a serviciilor ce urmeaza a fi efectuate de catre furnizor;

- nu sunt precizate tarifele percepute;

- nu au fost prezentate situatii de lucrari, rapoarte de lucru, sau orice alte materiale corespunzatoare care sa ateste efectuarea lucrarilor, iar serviciile nu au putut fi cuantificate nici dupa eventuala efectuare a acestora;

- in facturile emise de furnizor nu a fost detaliata valoarea prestarilor de servicii. Astfel, suma de .X. lei reprezentand diferenta între sumele achitate furnizorului .X. și sumele considerate de societate este nedeductibila la calculul profitului impozabil.

**În drept**, art. 21 alin. 1 și alin.4 lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2006, 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.(...)”*

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (...)*

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

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și sunt justificate pe baza de contracte încheiate cu furnizorii acestor servicii.

De asemenea, prevederile pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

*"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 să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate."*

Având în vedere prevederile legale mai sus se reține că pot fi deduse la calculul profitului impozabil cheltuielile cu prestările de servicii în situația în care îndeplinesc cumulativ mai multe condiții, respectiv compania dovedește necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității pe care o desfășoară și serviciile să fie efectiv prestate în baza unui contract scris în care să se precizeze serviciile prestate, termenele de execuție, tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pentru întreaga perioadă în care se derulează contractul, iar justificarea prestării serviciilor se face prin situații de lucrări, rapoarte de lucru, studii de piață, expertize sau alte materiale corespunzătoare.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că:

În anul 2000 a fost încheiat Actul aditional nr.X la Contractul de livrare si prestatii .X./1992 între .X. in calitate de beneficiar si .X. SA si .X. SA din Grecia denumite impreuna furnizor, avand ca obiect furnizarea si instalarea la .X. a urmatoarelor:

- echipamentele necesare pentru upgradarea a X de terminale inteligente si sistemul aferent pentru a putea opera in regim on-line in cele X de puncte de vanzare, inclusiv folosirea barcodului pentru gestionarea biletelor castigatoare,

- X de echipamente VSAT care urmeaza a fi instalate in cele X de agentii on-line ale .X.,

- serviciul de comunicatii prin satelit pentru conectare agentiiilor on-line printr-o statie centrala instalata in Romania, pe intreaga perioada a contractului, extinsa prin Actul aditional,

- licenta de utilizare pe timp nelimitat a software-lui pentru doua noi jocuri: .X. si .X. on-line cat si serviciile de intretinere a software-lui pe intreaga perioada a contractului extinsa prin Actul aditional,

- instalarea si serviciile de intretinere a sistemului on-line pe intreaga perioada a contractului extinsa prin actul aditional, a echipamentelor livrate asa cum este specificat la pct.

a) si b) de mai sus,

- scolarizarea personalului .X. in scopul operarii jocului in regimul de lucru on-line.

Prin actul aditional nr.X a fost stabilita doar valoarea echipamentelor și a software-urilor ce urmau a fi livrate către .X. si nu se face nicio referire la valoarea sau la tarifele serviciilor ce urmeaza a fi efectuate, așa cum acestea sunt detaliate în contract.

.X. a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea facturilor emise lunar de către .X. SA/.X. SA din Grecia, în baza Actului adițional nr.X la Contractul de livrare și prestații FN/26.06.1992, ca și dobândă.

Se reține că potrivit prevederilor contractului furnizorul avea obligația sa furnizeze, sa instaleze și sa intretina:

- echipamente necesare pentru upgradarea a .X. de terminale inteligente și sistemul aferent pentru a putea opera în regim on-line în .X. de puncte de vânzare, inclusiv de folosire a barcodului pentru gestionarea biletelor câștigătoare;

- X. de echipamente VSAT, care urmează să fie instalate în cele .X. de agenții on-line ale Loteriei Române;

- licența de utilizare pe timp nelimitat a software-lui pentru două noi jocuri (.X. și .X.), cât și serviciile de întreținere pe întreaga perioadă a contractului extinsă prin actul adițional și că presteze:

- servicii de comunicații prin satelit pentru conectarea agențiilor on-line printr-o stație centrală instalată în România, pe întreaga perioadă a contractului, extinsă prin Actul adițional;

- instalarea și serviciile de întreținere a sistemului on-line, pe întreaga perioadă a contractului extinsă prin actul adițional, a echipamentelor livrate;

- școlarizarea personalului .X.. S.A. în scopul operării jocurilor în regim de lucru on-line,

- activități auxiliare livrării bunurilor, precum transportul, instalarea, punerea în funcțiune, asistența tehnică și instruirea, necesare pentru operarea adecvată a Programului de video-loterie în România, astfel că veniturile obținute de .X., sunt de natura prestarilor de servicii și nu de natura dobanzilor.

Se reține că .X. nu a prezentat documente care sa detalieze valoarea fiecarui tip de serviciu prestat, neavand date și informații de acest gen în evidenta financiar- fiscala a acesteia.

Se reține și aspectul conform căruia .X.. a înregistrat contravaloarea facturilor emise lunar de către .X. SA/.X. SA din Grecia, în baza Actului adițional nr.X. la Contractul de livrare și prestații FN/26.06.1992, ca fiind dobândă de finanțare și nu a prezentat documente în sprijinul înregistrărilor contabile efectuate, din care să reiasa elemente specifice împrumuturilor, respectiv în care să fie prevăzută valoarea finanțării, cuantumul si calculul dobânzii sau a altor costuri de finanțare.

De asemenea, potrivit constatărilor, organele de inspectie fiscală au solicitat .X. punerea la dispozitie a documentelor justificative cu privire la prestarile de servicii efectuate de catre furnizor, conform art.1 pct.c), e) si f) din Actul adițional nr..X. la Contractul de livrare si prestatii .X./1992, constand in servicii de instalare, servicii de comunicatii prin satelit, servicii de intretinere a sistemului on-line, pe intreaga perioada a contactului, a serviciilor de scolarizare a personalului, precum si cuantificarea acestora însă acestea nu au fost prezentate.

Conform prevederilor legale incidente se reține că pentru justificarea cheltuielilor cu prestările de servicii trebuie îndeplinite cumulativ două condiții, necesitatea și prestarea efectivă.

Astfel prestarea efectivă se justifică prin contracte 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; precum și prin situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

De asemenea, se reține că simpla prezentare a contractelor și a facturilor emise în baza acestora nu sunt suficiente pentru a justifica deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile.

Mai mult, se reține că in Actul adițional nr..X. la Contractul .X./1992 nu este prevazuta valoarea totala a serviciilor ce urmeaza a fi efectuate de către furnizor și nu sunt precizate

tarifele percepute, iar în facturile emise de furnizor nu a fost detaliata valoarea prestarilor de servicii.

De asemenea, nu au fost prezentate situatii de lucrari, rapoarte de lucru, sau orice alte materiale corespunzatoare care sa ateste efectuarea lucrarilor, iar serviciile nu au putut fi cuantificate nici dupa eventuala efectuare a acestora.

Faptul că legea română nu fixează o lista exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate, se reține că forța probantă a documentelor justificative este prevăzută la art.64 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede că:

*“Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”* iar referitor la sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, se reține că potrivit art.65 din același act normativ:

*“Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”, iar “organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”*

În același sens este și Decizia civilă nr.1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr..X./2013:

*„[...] pentru a admite deductibilitate costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.*

*Având în vedere mare diversitate serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.*

*La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.*

*În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia”.*

Ca urmare, nefiind îndeplinită una dintre condițiile cumulative prevăzută de lege nu sunt respectate prevederile legale pentru deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile prevăzute în Actul adițional nr..X. la Contractul .X./1992 astfel că, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile în suma de .X. lei reprezentand diferența între sumele achitate furnizorului (.X.) și sumele considerate de societate nedeductibile fiscal.

Astfel, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru **impozitul pe profit aferent** sumei de .X. lei reprezentand diferența între sumele achitate furnizorului (.X.) și sumele considerate de societate nedeductibile fiscal.

Pentru cele arătate și conform temeiurilor legale invocate in prezenta decizie, se

**DECIDE:**

**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de **.X. SA** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./30.09.2016, respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei           impozit pe profit;
- .X. lei           dobânzi aferente impozitului pe profit;
- .X. lei           penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X., in termen de 6 luni de la comunicare.

**Director General**

**.X.**