

## DECIZIA NR.337

Directia generala a finantelor publice, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de D.G.F.P.-Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa, cu privire la contestatia formulata de SC X.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala, prin care s-au stabilit suplimentar de plata obligatii fiscale, care se compun din:

- impozit pe profit
- majorari de intarziere, dobanzi aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata
- TVA
- majorari de intarziere, dobanzi aferente TVA de plata
- penalitati de intarziere aferente TVA de plata;

SC X formuleaza contestatie si impotriva Dispozitiei de masuri prin care s-a dispus diminuarea pierderii fiscale pe anii 2011 si 2012.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere prin remiterea, sub semnatura a actului administrativ fiscal catre contribuabil si de data inregistrarii contestatiei la D.G.F.P. , conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si 209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.F.P. -Biroul de Solutionare a Contestatiilor, este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC X .

I.SC X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere, Raportului de inspectie fiscala si Dispozitiei de masuri si solicita anulara partiala a acestora, din urmatoarele motive:

1.Cu privire la veniturile realizate din prestarea de servicii catre beneficiarii externi pentru care organele de inspectie fiscala au colectat TVA suplimentara;

a).Societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala, in mod eronat nu au luat in considerare facturile stornate, emise catre beneficiarul extern P si au stabilit ca loc al prestarii serviciilor sediul prestatorului si au colectat TVA suplimentara.

Sustine ca organele de inspectie fiscala au ignorat complet continutul contractului de prestari de servicii incheiat de SC X cu beneficiarul extern P care prevede ca orice plata a sumelor prevazute in contract este conditionata expres de plata in prealabil facuta de beneficiarul final al studiului clinic respectiv; in conditiile in care platile de la C catre P au incetat urmare a deschiderii insolventei asupra C, nici P nu mai plateste catre SC X potrivit contractului; anexeaza in sustinere instiintare despre insolventa C si instructiuni de incetare a studiului clinic CG , in limba engleza, act aditional de incetare anticipata a contractului incheiat intre SC X si P motivat de insolventa C, in limba engleza in original si traducerea in limba romana;

Astfel, sustine ca suma indicata in factura proforma, asupra careia organul de inspectie fiscala a colectat TVA, reprezenta o plata in avans pentru servicii viitoare – plata care insa nu s-a mai efectuat deoarece serviciile respective nu au mai apucat sa fie

prestate ca urmare a intreruperii programului de studiu clinic;dispozitia contractuala conditioneaza primirea de SC X a platii pentru serviciile prestate iar aceasta conditie nu s-a mai realizat.

In aceste conditii societatea contestatoare sustine ca singura solutie legala pentru inchiderea din punct de vedere contabil a acestei creante a fost stornarea facturilor deja emise.

In ce priveste momentul la care a intervenit stornarea facturilor societatea sustine ca a efectuat acest lucru imediat dupa data la care a fost instiintata de partenerul extern in legatura cu activarea unei cauze de neplata (respectiv, insolventa beneficiarului final)- la 24.02.2009 – in conditiile in care factura proforma fusese emisa in decembrie 2008.

Societatea contestatoare considera ca acest aspect nu ar fi trebuit sa aiba consecinte in planul TVA si apreciaza ca daca inregistrarile contabile au fost facute eronat, se putea dispune o rectificare a acestora pentru a corespunde exercitiului financiar corect, nicidecum sa se colecteze TVA suplimentar; invoca in sustinere prevederile art. 133, alin 2 lit. g pct.5,6 si 14 din Codul Fiscal.

Referitor la celelalte facturi emise catre P (incasate in anul 2007 si 2009, nestornate de SC X) reprezentand livrari intracomunitare de medicamente, societatea contestatoare sustine ca, operatiunile in cauza sunt scutite de TVA potrivit regulii de drept comun in vigoare dupa 01.01.2007 (a se vedea *anexa 33* la prezenta – aviz de expeditie (packing list) si documente de transport extern (AWB) catre A Germania).

In concluzie,societatea contestatoare considera ca prestarea de servicii si livrarea intracomunitara de medicamente catre P erau scutite la plata TVA in Romania si solicita admiterea contestastiei cu privire la TVA colectata suplimentar prin actul administrativ fiscal contestat.

b). In ceea ce priveste TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala (pag.9-10, pct.3 din RIF), societatea contestatoare prezinta urmatoarele argumente:

Serviciile prestate catre un beneficiar extern rezident intr-un stat membru UE (in care este valabil inregistrat in scopuri de TVA) nu sunt purtatoare de TVA in Romania, fiind servicii prestate in strainatate potrivit dispozitie art. 133 alin. 2 lit. g pct 5,6 si 14 din Codul fiscal in forma aflata in vigoare pana la 01.01.2010 (serviciile suport privind studiile clinice efectuate in Romania in favoarea beneficiarilor externi constau in consultanta, prelucrare date si informatii precum si intermediere servicii intre beneficiarii externi si alti prestatori sau institutii medicale romanesti).

Prin urmare sustine ca serviciile prestate catre PP au fost corect si legal considerate ca fiind scutite la plata TVA in Romania, motiv pentru care solicita admiterea contestatiei pentru TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala.

c). In ceea ce priveste TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala,(pag.10-11, pct.4 din RIF) societatea contestatoare sustine ca serviciile prestate catre beneficiarul extern S nu sunt purtatoare de TVA in Romania, fiind servicii prestate in strainatate potrivit dispozitiilor art. 133 alin. 2 lit. g pct 5,6 si 14 din Codul fiscal in forma aflata in vigoare pana la 01.01.2010 (serviciile suport privind studiile clinice efectuate in Romania in favoarea beneficiarilor externi constau in consultanta, prelucrare date si informatii precum si intermediere servicii intre beneficiarii externi si alti prestatori sau institutii medicale romanesti) si solicita admiterea contestatiei si pentru acest capat de cerere.

d). In ceea ce priveste TVA , colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala(pag.10-11, pct.5 din RIF) societatea contestatoare sustine ca serviciile prestate catre beneficiarul extern A nu sunt purtatoare de TVA in Romania, fiind servicii prestate in

străinatate potrivit dispoziție art. 133 alin. 2 lit. g pct 5,6 și 14 din Codul fiscal în forma aflată în vigoare până la 01.01.2010 (serviciile suport privind studiile clinice efectuate în România în favoarea beneficiarilor externi constau în consultanță, prelucrare date și informații precum și intermediere servicii între beneficiarii externi și alți prestatori sau instituții medicale românești).

Societatea contestatoare consideră că prestarea de servicii a fost corectă și legală considerată că fiind scutită de plată TVA în România, motiv pentru solicită admiterea contestației și cu privire la acest capăt de cerere.

e). În ceea ce privește TVA colectată suplimentar de organele de inspecție fiscală (pag.11-12, pct.6 din RIF) societatea contestatoare susține că serviciile prestate către beneficiarul extern C nu sunt purtătoare de TVA în România, fiind servicii prestate în străinatate potrivit dispoziție art. 133 alin. 2 lit. g pct 5,6 și 14 din Codul fiscal în forma aflată în vigoare până la 01.01.2010 (serviciile suport privind studiile clinice efectuate în România în favoarea beneficiarilor externi constau în consultanță, prelucrare date și informații precum și intermediere servicii între beneficiarii externi și alți prestatori sau instituții medicale românești).

Societatea contestatoare consideră că prestarea de servicii a fost corectă și legală considerată că fiind scutită de plată TVA în România, motiv pentru care solicită admiterea contestației și cu privire la acest capăt de cerere.

Totodată societatea contestatoare susține că mod abuziv organul de inspecție fiscală “contesta dreptul la stornarea parțială a facturii de avans inițiale deoarece a furnizat în scris explicații privind motivul stornării și anume contractul cu beneficiarul extern a încetat înainte de data inițială agreată și a prestat numai o parte din serviciile contractate – valoarea acestora fiind convenită de părți la suma de... E; în mod firesc, diferența până la valoarea de ... E a fost stornată și nu a mai fost achitată.”

Consideră că interpretarea dată de organul de inspecție fiscală, articolului 41 din secțiunea 6, cap. II, anexa 1 a OMFP nr. 1752/2005 este eronată, întrucât “tranzacțiile și alte evenimente” amintite în actul normativ citat își produc efectele numai în cadrul contractual predefinit de părți, potrivit principiului libertății de contractare și al autonomiei de voință.”

f). În ceea ce privește TVA colectată suplimentar de organele de inspecție fiscală (pag.12 RIF, pct.7);

Societatea contestatoare susține că, în mod eronat, organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare stornarea facturilor emise către beneficiarul extern L, considerând suma ca fiind venit efectiv realizat și a colectat TVA suplimentar, din următoarele motive:

Suma indicată în factura proforma reprezintă o plată ce ar fi trebuit făcută în avans pentru servicii viitoare – plată care nu s-a efectuat deoarece serviciile respective nu au fost prestate (ca urmare a deciziei de neîncepere în România a programului de studiu clinic – decizie luată în mod unilateral, de către beneficiar – a se vedea anexa 3 la prezenta, scrisoarea L din martie 2009”).

Societatea contestatoare susține că “interpretarea dată în RIF articolului 41 din secțiunea 6, cap. II, anexa 1 a OMFP nr. 1752/2005 este eronată, întrucât “tranzacțiile și alte evenimente” amintite în actul normativ citat își produc efectele numai în cadrul contractual predefinit de părți, potrivit principiului libertății de contractare și al autonomiei de voință.”

Contestatoarea susține că “în ceea ce privește momentul la care a intervenit stornarea facturilor(...), stornarea și consecințele ei contabile au fost înregistrate la scurt timp după data la care am fost înștiințați de partenerul nostru extern în legătură cu anularea

programului de studiu clinic in Romania; acest aspect nu ar fi trebuit sa aiba consecinte in planul TVA si considera ca daca inregistrarile contabile au fost facute eronat, se poate dispune o rectificare a acestora pentru a corespunde exercitiului financiar , nicidecum sa se calculeze abuziv TVA colectata suplimentar.

Societatea contestatoare considera ca serviciile prestate catre un beneficiar extern rezident intr-un stat membru UE (in care este valabil inregistrat in scopuri de TVA) nu sunt purtatoare de TVA in Romania, fiind servicii prestate in strainatate potrivit dispozitiei art. 133 alin. 2 lit. g pct 5,6 si 14 din Codul fiscal in forma aflata in vigoare pana la 01.01.2010 (serviciile suport privind studiile clinice efectuate in Romania in favoarea beneficiarilor externi constau in consultanta, prelucrare date si informatii precum si intermediere servicii intre beneficiarii externi si alti prestatori sau institutii medicale romanesti).Petenta concluzioneaza ca prestarea de servicii era scutita la plata TVA in Romania, iar organul de inspectie fiscala a stabilit in mod abuziv TVA.

**2.** Cu privire la incadrarea gresita a veniturilor din decontarea unor costuri catre partenerul extern I, interpretate ca venituri din livrari intracomunitare de bunuri si asupra carora organele de inspectie fiscala au colectat TVA suplimentar (pag.18-19 RIF) societatea contestatoare prezinta urmatoarele argumente:

In realitate prin facturile in cauza, societatea a decontat valoarea medicamentelor pe care le-a achizitionat anterior (in numele si pe seama beneficiarului extern ) de pe piata interna (cu cota de TVA 9%), spre a fi utilizate in cadrul studiilor clinice desfasurate in institutii medicale din Romania; acest lucru rezulta din actele prezentate in timpul controlului: comanda de lucru emisa de beneficiar, documentele cu care s-au cumparat medicamentele din Romania, avizele de expeditie si documentele de transport intern prin curierat rapid (AWB) care dovedesc destinatia medicamentelor la institutii medicale din Romania ce desfasurau studiul clinic respectiv, conventia in vigoare intre parti. Potrivit acestei conventii acest tip de cheltuieli (inclusiv valoarea medicamentelor utilizate in cadrul studiilor) urma a fi suportata de catre beneficiarul extern, in urma refacturarii la cost de achizitie, la care s-a adaugat un comision de achizitie (comision la care, cu ocazia facturarii s-a aplicat cota TVA standard).

Societatea contestatoare sustine ca nu s-au realizat livrari de bunuri catre beneficiarul strain ci doar prestari de servicii care sunt scutite de plata TVA in Romania conform prevederilor art.133 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal .

Astfel considera ca nelegala masura dispusa de organele de inspectie fiscala de a colecta TVA asupra acestor venituri in conditiile in care operatiunea in discutie nu a fost nici declarata, nici desfasurata in fapt ca o livrare intracomunitara de bunuri.

**3.** Cu privire la deficientele constatate de inspectorii fiscali referitoare la prestarile de servicii catre beneficiari interni si pentru ca organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA;

a).In ceea ce priveste TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala (pag. 20-21 RIF pct.2) societatea contestatoare sustine ca:

-factura in valoare de... lei cu TVA este factura proforma (anexa 11 la prezenta); factura nefiind fiscala nu produce niciunul din efectele asociate de legea fiscala facturii fiscale.

Societatea contestatoare sustine ca , dupa ce – beneficiarul P a platit contravaloarea facturii in luna august 2011, s-a emis factura, pe care a inregistrat-o in evidentele contabile si pentru care s-a colectat TVA, care a fost platita in termenul legal

catre bugetul de stat potrivit jurnalului de vanzari aferent lunii septembrie 2011.(pct.1, pag. 20 din RIF).

b).In ceea ce priveste TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala (pag. 20 RIF pct.1) societatea contestatoare sustine ca:

In mod eronat s-a colectat suplimentar TVA asupra sumei inscrisa in facturile proforme emise catre beneficiarii G si E si stornate in conditiile in care stornarea a fost impusa de neplata sumelor de catre clientii nemultumiti de calitatea si eficienta serviciilor .

Stornarea a survenit dupa ce a expirat data scadentei facturilor initiale si dupa ce s-au facut demersuri pentru incasarea lor care au esuat.

Considera ca, in conditiile in care nu a incasat suma de la beneficiari nu datoreaza bugetului de stat TVA colectata asupra acestei sume.

c).Cu privire la TVA colectata suplimentar de organul de inspectie fiscala, societatea contestatoare sustine:

Organul de inspectie fiscala in mod eronat a procedat la majorarea cotei de TVA de la 9% la 19% pentru o serie de livrari de medicamente efectuate in 2007 si 2008, stabilindu-se TVA de colectat suplimentar (pct. 3, pag. 21-22 din RIF).

In acest sens se invoca continutul facturilor si al anexelor acestora prezentate in timpul controlului, inregistrate in contabilitatea si care reprezinta contravaloare medicamente.

Societatea contestatoare sustine ca pe langa contractele de prestari servicii incheiate cu beneficiarii interni are incheiat si un contract de vanzare-cumparare medicamente (anexa 12 –contract cadru nr. 1/2004 incheiat cu P ) pe care la fel ca si alte inscrieri anexate prezentei contestatii si nedepuse la dispozitia inspectorilor fiscali, nu a putut fi prezentat decat dupa obtinerea acordului prealabil al beneficiarilor lor, fata de care invoca obligatia de confidentialitate.

Referitor la necorelarea stocurilor, societatea contestatoare sustine ca acesta este cauzata de faptul ca medicamentele sunt destinate utilizarii prin consum in studiile clinice pe care le desfasoara si aceasta ar fi atras doar o sanctiune administrativa potrivit Legii contabilitatii nr.82/1991 nidecum majorarea TVA.

Sustine totodata ca aceasta masura este abuziva in conditiile in care organul de inspectie fiscala a coletat suplimentar TVA si asupra comisionului de 5% aplicat de societate pentru aceasta operatiune societatea a colectat TVA in cota de 19% si l-a platit bugetului de stat.Anexeaza in sustinere factura(anexa13) unde se observa clar cuantumul TVA evidentiati diferit pentru medicamente si comision.

d). In ceea ce priveste TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala (pct. 4, pag. 22-23 din RIF) societatea contestatoare sustine ca aceasta suma a fost colectata in mod abuziv asupra facturii proforme emisa catre P , incasata la 02.08.2011.

Societatea contestatoare considera ca TVA a fost colectata de doua ori pentru aceesi operatiune – in conditiile in care TVA a fost colectata si platita de societate, in termen legal dupa cum a aratat si la pct. III. 1 din contestatie.

Considera astfel ca societatea,prin masurile asiguratorii instituite pe toate activele si conturile firmei, este prejudiciata fiindu-i blocata activitatea si ducand-o in pragul insolventei iminente, dand ca exemplu de prejudiciu de... prin stabilirea dubla de TVA colectat suplimentar pentru factura mai sus amintita la care TVA este deja colectat si platit.

e). In ceea ce priveste TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala (pct. 4, pag. 22-23 din RIF) societatea contestatoare sustine ca in mod eronat s-a colectat TVA pentru diverse valori incasate in temeiul unor facturi proforme si inregistrate in contabilitate in contul 419 -aferent unor operatiuni in curs de desfasurare/de clarificare.

In sustinerea contestatiei prezinta urmatoarele argumente cu privire la sumele inregistrate in contul 419 si anume:

- pentru beneficiarul S s-a retinut suma de ... lei evidentiata in contabilitate si pentru care s-a platit TVA aferent;

- pentru beneficiarul P, incasarea de.. este aferenta unei facturi proforme, platita in 29.12.2011 si evidentiata apoi in mod final in factura fiscala inregistrata in contabilitate; TVA aferenta acestei facturi a fost platita in termen legal, invocand in acest sens jurnalul de vanzari aferent lunii ianuarie 2012;

- tot pentru beneficiarul P, incasarea din 06.01.2011 reprezinta un avans primit pentru prestatii inca nerealizate, aferente unui contract in curs de desfasurare; sustine ca exista posibilitatea ca respectivele prestatii sa nu mai fie realizate in intregime, motiv pentru care nu au inregistrat in mod definitiv in contabilitate respectiva incasare, aceasta fiind aferenta unei operatiuni " in curs de clarificare";

- in ce priveste incasare de la CMS, sustine ca aceasta suma a reprezentat un imprumut acordat de o persoana juridica cu legaturi de afiliere, creditarea respectiva fiind returnata integral; considera ca TVA colectata suplimentar pentru aceasta suma a fost stabilita in mod gresit.

4. Cu privire la TVA considerata ca nedeductibil fiscal de organul de inspectie fiscala(pag 23-26 RIF, pct.1), societatea contestatoare prezinta urmatoarele argumente:

Organul de inspectie fiscala refuza in mod nejustificat sa recunoasca deductibilitatea TVA aferenta lucrarilor de reparatii si consolidare efectuate in anul 2007 la activul detinut in localitatea P si la sediul din B, pe motiv ca:

- a) lucrarile respective nu reprezinta cheltuieli realizate in vederea obtinerii de venituri din activitati incadrate in obiectul statutar de activitate (intrucat la punctul de lucru din Pucioasa nu este inca autorizata activitatea de piscicultura);

- b) lucrarile contractate nu sunt aferente doar unor amenajari piscicole, ci si unei constructii civile;

- c) respectivele cheltuieli sunt de natura unor investitii in active imobilizate si trebuie sa urmeze un regim fiscal de amortizare, si nu de cheltuieli imediate.

In contestatia formulata SC X sustine ca in timpul controlului s-au prezentat informatii si documente din care reiese ca ferma piscicola de la P (alaturi de o pensiune in aceeasi localitate, inca neautorizata de ministerul de resort) face parte dintr-un proiect turistic ce urma sa fie pus in functiune dupa obtinerea finantarii integrale din fonduri europene nerambursabile; la data controlului obiectivul se afla in stadiul de realizare lucrari de reabilitare si amenajare, drept pentru care considera irelevanta neautorizarea administrativa la Registrul Comertului a activitatii de piscicultura la data controlului.

In sustinerea contestatiei societatea depune la dosar copii dupa documente privind stadiul lucrarilor la pensiunea din P si anume: proiect pentru obtinerea autorizatiei de construire (anexa 14), autorizatie de construire din 2009 (anexa 15), Ordin MDRT nr. 1296/15.04.2010 pentru aprobarea normelor metodologice privind clasificarea structurilor de primire turistice (anexa 16), in care se detaliaza criteriile minimale de acordare a autorizatiei de pensiune turistica.

Totodata sustine ca,la sediul din P s-au desfasurat activitati de cercetare stiintifica asupra unor specii de pesti (conform obiectului statutar de activitate), activitati aducatoare de venituri evidentiata in contabilitate si neluate in calcul de inspectorii fiscali. Societatea contestatoare specifica faptul ca acestea nu reprezinta activitati de piscicultura (in sensul de crestere si valorificare a pestelui pentru consum), ci activitati de cercetare stiintifica in vederea testarii efectelor administrarii unui anumit tip de furaj., anexand in acest sens contractul de cercetare stiintifica cu S M O SRL (anexa 7) in temeiul caruia a realizat in folosul beneficiarei studiul "Reducerea mortalitatii cauzata de sindromul sufocarii la

pastravul curcubeu” ; beneficiara a achitat integral suma prevazuta in contract pentru punerea la dispozitie a spatiilor de crestere a pastravilor, si a suportat costurile aferente procurarii, inmultirii si hranirii pestilor dedicati studiului.

b) Cu privire la facturile emise de T societatea contestatoare sustine ca acestea se refera nu doar la lucrari executate la obiectivul din P ci si la reparatii aduse sediului din B, (potrivit situatiilor de lucrari anexele 4-6 la prezenta). La sediul din B s-au desfasurat neintrerupt activitati aducatoare de venituri, ceea ce sustine caracterul deductibil al TVA si chetuielilor; la pct. V.1 din contestatie societatea sustine ca a prezentat in detaliu relatia contractuala de colaborare cu CMS, anexa 8- autorizatia de functionare a CMS.

c) Sustine ca din continutul situatiilor de lucrari prezentate in timpul controlului reiese caracterul de reparatii/reabilitari/reconditionari al imobilelor in cauza si considera ca aceste cheltuieli chiar daca ar urma regimul fiscal al amortizarii, cum eronat sustine organul de inspectie fiscala, beneficiaza de dreptul de deducere a TVA aferenta acestor prestari de servicii, motiv pentru care solicita admiterea contestatiei si acordarea dreptului de deducere a TVA.

5. Cu privire la TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii, considerata ca fiind nedeductibila de organele de inspectie fiscala, societatea contestatoare prezinta urmatoarele argumente:

a).In ceea ce priveste TVA (pct.1 pag.27-30 din RIF), societatea contestatoare sustine ca, in mod nejustificat,s-a respins dreptul de deducere a TVA aferent achizitiilor de bunuri si servicii aferente reparatiilor/consolidarilor/dotarilor imobilelor a din P si din B, care potrivit constatarilor fiscale nu au contribuit la realizarea de venituri (nefiind identificata destinatia serviciilor) si care ar fi trebuit supuse unui regim de amortizare fiscala.

In ceea ce privesc cheltuielile facute la imobilul pensiune din localitatea P, asa cum a aratat si la pct IV din contestatie, s-a dorit ca proiectul turistic sa fie finantat din fonduri comunitare nerambursabile; proiectul fiind compus dintr-o pensiune si o ferma piscicola urmeaza sa fie pus in functiune: la data controlului proiectul se afla in stadiu de finalizare a lucrarilor de reabilitare si dotare;

Societatea contestatoare sustine ca o alta parte din reparatii s-au realizat in regie proprie cu materialele de constructie astfel achizitionate respectiv amenajarea agentiei de turism din orasul P si reparatiile realizate la bazinele piscicole si statia de incubatie (anexa 7).

In ce priveste imobilul din B aflat in proprietatea sa, societatea contestatoare afirma ca pe toata perioada supusa controlului societatea a obtinut venituri din punerea la dispozitie a imobilului respectiv (si a dotarilor/aparaturii medicale aferente) conform conventiei de prestari de servicii incheiata cu C M S, revenindu-i partea cea mai consistenta (80%) din veniturile obtinute in urma activitatii de studii medicale desfasurate de CMS.

Contestatarul sustine ca in perioada supusa controlului (2007-2012) a realizat venituri net superioare cheltuielilor ce fac obiectul discutiei, potrivit tabelului centralizator din anexa 18; participarea ei in respectiva colaborare consta in punerea la dispozitie a imobilului dotat si mobilat, corespunzator pentru a servi drept centru de studii medicale (conform anexei la contract), si suportarea tuturor cheltuielilor de functionare, retinand cea mai mare parte din veniturile realizate de CMS din studii medicale realizate de aceasta.

Anexeaza in sustinere contractele incheiate cu beneficiarii unor studii clinice – incheiate de SC X in numele si pe seama CMS precum si facturile emise de SC X in

executarea acestor contracte (anexele 22-25), facturi a caror contravaloare o retine in proportie de 80%, potrivit intelegerii contractuale dintre SC X si CMS.

Societatea contestatoare sustine ca chiar daca cheltuielile cu bunurile si serviciile achizitionate s-a incadra in categoria investitiilor amortizabile tot ar beneficia de dreptul de deducere a TVA aferenta acestor achizitii.

b).In ceea ce priveste dreptul de deducere a TVA aferenta unor servicii si lucrari achizitionate in exercitarea de activitati aducatoare de venit pentru societate (pct. 2, pag. 30-35 din RIF), societatea contestatoare prezinta urmatoarele argumente:

Din colaborarea cu CMS societatea obtine venituri. Potrivit contractului de colaborare cu centru medical, SC X are obligatia de a pune la dispozitie toate dotarile centrului medical in buna stare de functionare.

Considera astfel ca se justifica caracterul deductibil al cheltuielilor realizate cu revizia si mentenanta aparaturii medicale din locatia respectiva, precum si toate celelalte cheltuieli necesare mentinerii constructiei in stare de a servi drept centru medical si pentru a functiona in mod curent (anexa 17- lista cu cheltuielile efectuate in perioada 2007-2011, pe care le considera deductibile din acest motiv).

Referitor la cheltuielile efectuate la punctul de lucru al societatii, societatea contestatoare considera justificata deductibilitatea cheltuielilor efectuate cu aducerea acestui spatiu la standardul cerut de normele legale in vigoare pentru a fi autorizat si a functiona ca depozit de medicamente.

De asemenea considera ca sunt justificate si cheltuielilor efectuate cu serviciile de consultanta angajate pentru obtinerea de fonduri comunitare nerambursabile, in masura in care nu exista nicio conditionare normativa in sensul ca respectivele contracte de consultanta sa se soldeze cu finantarea scontata.

c).In ceea ce priveste TVA, respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala(pct. 3, pag. 35-38 din RIF), societatea contestatoare prezinta urmatoarele argumente:

Dotarile (mobilier, aparatura electronica, alte bunuri de inventar etc.) precum si cursul organizat de Asociatia Nationala a Agentiilor de Turism au servit la amenajarea si autorizarea agentiei de turism, care este deja autorizata si functioneaza la locatia din P.

In acest sens, invoca prevederile HG nr. 238/2001 privind conditiile de acordare a licentei si brevetelor de turism, precizand ca spatiul in care functioneaza o agentie de turism poate fi autorizat ca atare numai daca este in stare buna si salubra (pct. 3), dotat cu mobilier adecvat (pct. 14) si cu mijloace de telecomunicatii – minim telefon si fax (pct. 15).

In ceea ce priveste cursul IATA organizat de ANAT pentru angajata care ocupa functia de director al agentiei de turism, societatea sustine ca aceasta este cerinta obligatorie pentru acreditarea IATA (spre a putea comercializa bilete de avion) anexand in acest sens brevetul de turism si licenta de touroperator (anexa 26) precum si contractul de instruire pentru cursul IATA (anexa 27).

In ceea ce privesc bunurile de inventar achizitionate pentru dotarea pensiunii turistice din P (sistem audio, televizoare LCD, jocuri electronice, DVD-uri cu muzica si povesti, cuptor cu microunde carti de povesti, mingi, mingi tenis, rachete tenis, biciclete copii etc. conform listei din anexa 34) societatea sustine ca acestea au fost necesare pentru atingerea obiectivului de clasificare a pensiunii in categoria 4 margarete si invoca in sustinere art. 15 lit. m) din Ordinul MDRT nr. 1051/2011 privind clasificarea structurilor de primire turistice.

Sustine ca toate aceste cheltuieli se pot realiza doar anterior demararii activitatii de turism (fiind necesare pentru indeplinirea conditiilor prelabile de autorizare) si considera



neintemeiata respingerea la deductibilitate a TVA aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate pe considerentul ca acestea nu au servit la obtinerea de venituri.

d). In ceea ce priveste TVA considerata ca nedeductibila fiscal de organul de inspectie fiscala (pct. 4, pag. 38-39 din RIF), societatea contestatoare prezinta urmatoarele argumente:

TVA in cauza este aferenta achizitiei de hrana pentru pesti, material reproductiv pentru pastravi curcubeu si alte materiale utilizate in cresterea pestilor (cheltuieli necesare asigurarii fluxului tehnologic pentru cresterea si intretinerea pastravilor curcubeu) – ele fiind efectuate in contextul descris in cap. IV de mai sus, in scopul obtinerii de venituri din activitatea de cercetare stiintifica in contractul incheiat cu SMO (studiul asupra speciei pastrav curcubeu);

e). In ceea ce priveste TVA, respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala (pct. 6, pag. 40-42 din RIF), societatea contestatoare sustine ca TVA este aferenta facturilor de utilitati achitate pentru sediile din P si B (pct. 6, pag. 40-42 din RIF).

Pentru motivele prezentate la pct. V.1.-V.4 din contestatie, societatea contestatoare considera solutia nelegala deoarece serviciile respective au fost aducatoare de venituri.

f). In ceea ce priveste TVA, respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala (pct. 7, pag. 42-43 din RIF), societatea contestatoare sustine ca TVA in cauza este aferenta achizitiei de combustibil.

Considera ca este nejustificata respingerea la deductibilitate a TVA deoarece in timpul controlului s-a facut dovada cu ocazia realizarii studiilor clinice angajate de beneficiari, respectiv in executarea obligatiilor contractuale ce le reveneau in acest sens (anexa 28-foi de parcurs referitoare la transportul pacientilor inscrisi in programele de studii clinice la si de la institutiile medicale).

Din activitatea desfasurata societatea a obtinut venituri (anexele 19-25).

g). In ceea ce priveste TVA respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala (pct. 8, pag. 43-45 din RIF), societatea contestatoare sustine:

TVA este aferenta achizitiilor de servicii de transport, cazare si masa necesare desfasurarii activitatii curente; aceste deplasari s-au realizat in scopul realizarii de venituri din activitatea de studii clinice (participari la conferinte de specialitate) respectiv din activitatea de agentie de turism (participari la targuri de turism etc.).

In sustinere societatea anexeaza, in copie, formularele de inscriere pentru lectori si participanti, programele conferintelor (anexele 29 si 29 bis).

Contestatarul anexeaza si inscrisuri (anexele 19-25) respectiv contractele incheiate pentru realizarea de studii clinice in urma carora a realizat venituri considerabil mai mari decat cheltuielile efectuate.

## B) In ceea ce priveste Impozitul pe profit

1. Cu privire la majorarea bazei de calcul pentru impozitul pe profit pentru anul 2007, in urma refuzului nejustificat al organului de control de a recunoaste caracterul deductibil al unor cheltuieli efectuate, societatea contestatoare prezinta urmatoarele argumente:

a). Societatea contestatoare considera ca organele de inspectie fiscala in mod nejustificat au majorat baza de calcul pentru impozitul pe profit (pct.1, pag. 105-111 din RIF); pentru aceste cheltuieli societatea sustine ca a prezentat argumente in cadrul capitolelor IV-V din contestatie, respectiv : servicii de intretinere si revizie a aparaturii IT si medicale ce doteaza centrul medical; servicii de consultanta pentru obtinerea de finantari

din fonduri comunitare nerambursabile; executarea de lucrari pentru repararea/reabilitarea/aducerea la standarde a imobilelor societatii din P si B.

b).Societatea contestatoare sustine ca in mod nejustificat organele de inspectie fiscala au refuzat caracterul deductibil al unor cheltuielilor de transport, cazare si scolarizare, efectuate de societate pentru administratorul si/sau angajatii sai aflati in exercitiul atributiilor de serviciu, respectiv in scopul obtinerii de venituri pentru societate (pct. 2, pag. 111-112 din RIF). Se refera la participarea la conferintele internationale in vederea contractarii de parteneri pentru realizarea de studii clinice si respectiv participarea la forme de scolarizare in acest domeniu (pe care le considera dovedite cu documente justificative lamuritoare – inlaturate de inspectori cu precizarea ca nu prezinta ”numele si semnatura persoanelor care isi asuma si raspund pentru intocmirea si inregistrarea documentului in evidentele financiar contabile ale societatii”).Considera ca se majoreaza nelegal baza de calcul pentru impozitul de profit opinand ca se ignora faptul ca pe fond nu se pun in discutie realitatea si finalitatea operatiunilor economice respective.

c).Societatea contestatoare sustine ca se refuza in mod nejustificat caracterul deductibil al cheltuielilor realizare cu achizitionarea de materiale de constructii, hrana si material reproductiv pentru pastravi (pct. 3, pag. 112-115 din RIF).Specifica faptul ca ,a prezentat argumente referitoare la aceste cheltuieli la pct.IV-V din contestatie.

d). In ceea ce privesc cheltuielile cu achizitia de obiecte de inventar destinate dotarii sediilor sale (pct. 4, pag. 115-117 din RIF) cu utilitatile consumate la sediile respective (pct. 6, pag. 117-119) considera ca respingerea la deductibilitate a acestor chetuieli este nejustificata si a prezentat argumente in sustinere la pct.IV-V din contestatie.

e). In ceea ce privesc cheltuielile cu dobanda datorata de societate creditorului - asociat considerate nedeductibile fiscal de organul de inspectie fiscala, societatea contestatoare sustine ca aceasta a fost inregistrata in contabilitate in baza conventiei -cadru de imprumut (anexa 30) prin care s-a convenit ca asociatul sa crediteze societatea cu sumele reprezentand dividende pe care era indreptatit sa le ridice, precum si cu alte lichiditati necesare functionarii curente.Arata ca cheltuielie cu dobanda au fost regulat inregistrate in evidentele contabile(anexa 31) si sustine ca in masura in care quantumul dobanzii stabilite prin conventie nu a depasit nivelul dobanzii legale in materie comerciala, nerecunoasterea caracterului deductibil al acestei cheltuieli este total nejustificat si nelegal.

Prin nerecunoasterea deductibilitatii cheltuielilor mai sus enumerate, societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala au majorat nejustificat baza de impunere aferenta anului 2007 ceea ce a dus la stabilirea impozitului pe profit suplimentar.

In ceea ce priveste perioada 2008-2010, societatea contestatoare nu este de acord cu impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata

De asemenea nu easte de acord cu diminuarea pierderii fiscale pe anul 2011 si anul 2012, stabilita de organul de inspectie fiscala .

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. -Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit de plata catre bugetul statului urmatoarele obligatii fiscale:

- impozit pe profit,
- majorari de intarziere, dobanzi
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit
- TVA

- majorari de intarziere, dobanzi aferente TVA
- penalitati de intarziere aferente TVA

A. Din raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, contestata, cu privire la TVA, contestata de societate, rezulta urmatoarele:

1. TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala se compune din:

a).-TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala asupra facturilor reprezentand "prestari servicii medicale" emise in regim de scutire catre beneficiarii M si MD, in conditiile in care s-a constatat ca serviciile facturate de SC X nu sunt cuprinse la art.141 din Codul fiscal ca operatiuni scutite.

b).- TVA, colectata suplimentar asupra facturilor emise catre P.

In perioada 01.01.2007-31.12.2009, SC X a emis facturi catre P reprezentand "prestari servicii medicale-studii " in baza Contractului privind servicii de distribuire, incheiat pe perioada nedeterminata, potrivit caruia SC X se obliga sa ofere servicii de import/export a medicamentatiei, depozitarea medicamentatiei, distribuirea catre centrele de studiu, recuperarea celor nefolosite de la centrele de studiu, distrugerea medicatiei prin intermediul unor companii specializate, astfel:

-invoice nr.1, incasata prin banca, inregistrata in contabilitate cu nota contabila prin articol contabil 5124"Conturi la banci in valuta"=411"Clienti" si concomitent 411"Clienti"=704 "Venituri din prestari servicii" inregistrata in decontul de TVA ca operatiune scutita de TVA;

-factura, incasata prin banca in 30.11.2007 inregistrata in contabilitate cu nota contabila prin articol contabil 5124"Conturi la banci in valuta"=411"Clienti" si concomitent 411"Clienti"=704 "Venituri din prestari servicii", omisa la inregistrare in jurnalul de vanzari si decontul de TVA;

- in luna decembrie 2008 au fost emise facturi; Facturile au fost inregistrate in contabilitate cu nota contabila prin articol contabil 411"Clienti"=704 "Venituri din prestari servicii", inregistrare in jurnalul de vanzari si decontul de TVA ca operatiuni scutite;

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, in luna martie 2009, societatea a stornat facturile emise in luna decembrie 2008.

Din informatiile furnizate de reprezentantul societatii, urmare a notei explicative a organelor de inspectie fiscala, rezulta ca stornarea s-a efectuat urmare a instiintarii efectuate de beneficiarul P pe motiv ca sponsorul studiului clinic CG, C a intrat in insolventa, societatea contestatoare renuntand astfel la litigii.

In timpul controlului societatea a prezentat organelor de inspectie fiscala instiintarea emisa de P catre colaboratorii care au participat la studii clinice sponsorizate de C, privind starea de faliment a sponsorului, prin care informeaza colaboratorii privind demersurile care trebuie facute in vederea inscrierii creantelor, la institutia abilitata cu solutionarea starii de fapt a falimentului C.

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca documentul prezentat in sustinere nu reprezinta dovada legala a starii falimentului societatii C si mai mult SC X nu avea incheiat in contract cu aceasta societatea; Contractul de prestari servicii a fost incheiat cu P iar facturile stornate au fost emise catre aceasta societate, astfel ca organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare operatiunea de stornare efectuata in luna martie 2009 de societatea contestatoare, invocand in sustinere prevederile pct.41 si 45 din Ordinul 1752/2005 si art.138 lit.a) b) si d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-factura incasata prin banca in data de 15.04.2009, inregistrata in contabilitate cu nota contabila prin articol contabil 5124"Conturi la banci in valuta"=411"Clienti" si concomitent 411"Clienti"=704 "Venituri din prestari servicii" inregistrata in decontul de TVA ca operatiune scutita de TVA;

-facturile incasate prin banca in data de 05.05.2009 respectiv 11.05.2009, inregistrate in contabilitate cu nota contabila prin articol contabil 5124"Conturi la banci in valuta"=411"Clienti" si concomitent 411"Clienti"= 704 "Venituri din prestari servicii" inregistrate in decontul de TVA ca operatiuni scutite de TVA;

-facturile incasate prin banca in data de 14.08.2009 respectiv 21.08.2009, inregistrate in contabilitate cu nota contabila prin articol contabil 5124"Conturi la banci in valuta"=411"Clienti" si concomitent 411"Clienti"= 704 "Venituri din prestari servicii"; inregistrate in decontul de TVA ca operatiuni scutite de TVA;

Organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile de import/export a medicamentatiei, depozitarea medicamentatiei, distribuirea catre centrele de studiu, recuperarea celor nefolosite de la centrele de studiu, distrugerea medicatiei prin intermediul unor companii specializate, facturate de SC X catre P nu sunt cuprinse ca exceptii de la regula de baza privind locul prestarii, conform prevederilor art.133 alin.(2) si (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca locul prestarii este in Romania, in conformitate cu prevederile art.133 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, societatea avand obligatia colectarii si declararii TVA aferenta acestor servicii potrivit prevederilor art.126, art.134<sup>2</sup>, art.140, art.150, art.153 si art.156 din codul fiscal.

Astfel organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA asupra veniturilor reprezentand servicii facturate catre P in baza contractului incheiat cu acest beneficiar.

c).- TVA colectata suplimentar asupra facturii reprezentand contravaloare prestari servicii medicale-studii" emisa catre PP;

SC X a emis factura reprezentand contravaloare prestari servicii medicale-studii" catre PP in baza Contractului incheiat in cadrul studiului, avand ca sponsor F; factura a fost inregistrata in evidentele contabile ca fiind operatiune scutita din punct de vedere al TVA.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca potrivit contractului incheiat, serviciile prestate catre beneficiarul PP reprezinta servicii de import/export a medicamentatiei, depozitarea medicamentatiei, ambalarea, distribuirea catre centrele de studiu recuperarea celor nefolosite de la centrele de studiu, distrugerea medicatiei prin intermediul unei companii specializate, care nu sunt cuprinse in exceptiile prevazute la art.133 alin.(2) si (3) din Codul fiscal.

Astfel, organele de inspectie fiscala au considerat locul prestarii ca fiind in Romania in conformitate cu prevederile art.133 alin.(1) din Codul fiscal si au colectat suplimentar TVA potrivit prevederilor art.126, art.134<sup>2</sup>, art.140, art.150, art.153 si art.156 din Codul fiscal.

d). -TVA colectata suplimentar asupra facturii emisa catre S, inregistrata in evidentele contabile ca fiind operatiune scutita din punct de vedere al TVA;

Organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile prestate catre beneficiarul S reprezinta servicii de import/export a medicamentatiei, depozitarea medicamentatiei, ambalarea, distribuirea catre centrele de studiu recuperarea celor nefolosite de la centrele de studiu, distrugerea medicatiei prin intermediul unei companii specializate, care nu sunt cuprinse in exceptiile prevazute la art.133 alin.(2) si (3) din Codul fiscal.

Astfel, organele de inspectie fiscala au considerat locul prestarii ca fiind Romania in conformitate cu prevederile art.133 alin.(1) din Codul fiscal si au colectat suplimentar TVA potrivit prevederilor art.126, art.134<sup>2</sup>, art.140, art.150, art.153 si art.156 din Codul fiscal.

e). -TVA colectata suplimentar asupra facturilor emise catre A, inregistrate in evidentele contabile ca fiind operatiuni scutite din punct de vedere al TVA;

Serviciile au fost facturate in baza Contractului incheiat cu A avand ca obiect organizare studiu clinic pentru sponsorul B.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile prestate si facturate catre A nu sunt cuprinse in exceptiile prevazute la art.133 alin.(2) si (3) din Codul fiscal.

Astfel, organele de inspectie fiscala au considerat locul prestarii ca fiind Romania in conformitate cu prevederile art.133 alin.(1) din Codul fiscal si au colectat suplimentar TVA asupra serviciilor facturate catre A, in conformitate cu prevederile art.126, art.134<sup>2</sup>, art.140, art.150, art.153 si art.156 din Codul fiscal.

f). -TVA colectata suplimentar asupra facturii emisa catre C, inregistrata in evidentele contabile ca fiind operatiune scutita din punct de vedere al TVA;

Serviciile au fost facturate in baza Contractului incheiat cu C avand ca sponsor AG, potrivit caruia SC X se obliga sa ofere servicii de import/export a medicamentatiei, depozitarea medicamentatiei, ambalarea, distribuirea catre centrele de studiu recuperarea celor nefolosite de la centrele de studiu, distrugerea medicatiei prin intermediul unei companii specializate.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna iunie 2009, societatea a inregistrat in jurnalul de vanzari, stornarea partiala a facturii emise catre C; operatiunea in cauza nu a fost inregistrata in Decontul de TVA;

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale organele de inspectie fiscala au solicitat informatii suplimentare reprezentantului legal al societatii cu privire la operatiunea in cauza.

In raspunsul formulat reprezentantul legal al societatii sustine ca "dupa incheierea proiectului a fost reevaluata situatia lucrarilor. Desi valoarea contractului cu firma C era mare, si plata anterioara agreata a fost de ... euro, s-a determinat ca valoarea serviciilor efectuate a fost de doar .. euro, iar restul de ... euro trebuie stornat."

Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X a incasat partial factura, prin decontare bancare; societatea nu prezinta un acord al partilor potrivit caruia prevederile contractuale nu mai sunt valabile sau se modifica pentru a justifica neprestarea serviciilor astfel ca, nu au luat in considerare operatiunea de stornare partiala a facturii invocand prevederile pct.41si pct.45 din sectiunea 6, capitol II, anexa 1 a OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, art. 138, lit.a), b) si d) din Legea nr. 571/2003 completarile ulterioare, Titlul VI, pct. 20, alin.(1) si (3) din HG nr.44/2004 .

Avand in vedere ca serviciile prestate si facturate catre C nu sunt cuprinse in exceptiile prevazute la art.133 alin.(2) si (3) din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au considerat locul prestarii ca fiind Romania in conformitate cu prevederile art.133 alin.(1) din Codul fiscal si au colectat suplimentar TVA asupra serviciilor facturate catre acest beneficiar, in conformitate cu prevederile art.126, art.134<sup>2</sup>, art.140, art.150, art.153 si art.156 din Codul fiscal.

g). -TVA colectata suplimentar asupra facturii emise catre L, inregistrata in evidentele contabile ca fiind operatiune scutita din punct de vedere al TVA;

Din documentele prezentate in timpul controlului, organele de inspectie fiscala au constatat ca factura reprezentand contravaloare "prestari servicii medicale-studii" a fost emisa catre L in baza Contractul, cu o durata a studiului de un an;

Organele de inspectie fiscala au constat ca in luna iunie 2009 s-au inregistrat in evidentele contabile, jurnal de vanzari, fara a fi declarate in decontul TVA, stornarea operatiunilor facturate in regim de scutire TVA.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale organele de inspectie fiscala au solicitat informatii suplimentare reprezentantului legal al societatii cu privire la operatiunea in cauza.

In raspunsul formulat reprezentantul legal al societatii sustine ca in luna martie 2009 a primit de la L o scrisoare prin care a anuntat ca serviciile societatii nu-i mai sunt necesare, astfel ca in baza aceste cereri contractul nu a mai fost semnat; factura a fost stornata pe motiv ca serviciile nu au fost prestate.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca scrisoarea de renuntare la servicii a fost primita de societatea contestatoare in data de 10.03.2009, la finalul studiului, fiind ulterior perioadei in care SC X se angajase sa presteze serviciile.

Motivatia stornarii veniturilor respectiv ajustarea bazei impozabile TVA, pentru incertitudinea incasarii acestora, poate fi acceptata numai cu respectarea conditiilor expres precizate de prevederile legale. SC X in relatia cu clientul stornat- L nu a prezentat nici un fel de inregistrari sau demersuri efectuate pentru incasarea acestor creante sau privind comunicarea catre acesta a stornarilor efectuate confirmata de catre client, nu a prezentat extrase de cont transmise clientului cu ocazia inventarierii patrimoniale cu confirmarea acestuia privind creantele neincasate; nu a prezentat informatii si documente care sa probeze una din cauzele prevazute de lege privind ajustarea bazei de impunere a TVA din creante neincasate, astfel ca in conformitate cu prevederile pct.41 si pct.45 din sectiunea 6, capitol II, anexa 1 a OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, art. 138, lit.a), b) si d) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, Titlul VI, pct. 20, alin.(1) si (3) din HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile, nu au luat in considerare stornarea facturii emisa de SC X catre L.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile facturate, conform obiectului contractului reprezinta servicii de import/export a medicamentatiei, depozitarea medicamentatiei, distribuirea catre centrele de studiu, recuperarea celor nefolosite de la centrele de studiu, distrugerea medicatiei prin intermediul unor companii specializate care nu sunt cuprinse in exceptiile prevazute la art.133 alin.(2) si (3) din Codul fiscal, astfel ca locul prestatiilor este Romania in conformitate cu prevederile art.133 alin.(1) din Codul fiscal.

In temeiul prevederilor art.126, art.134<sup>2</sup>, art.140, art.150, art.153 si art.156 din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA asupra acestor servicii.

Pe perioada verificata organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA asupra veniturilor facturate de SC X in baza contractelor de organizare a cercetarilor/studiilor clinice pentru testarea unor medicamente care au locul prestarii la prestator.

2.In ceea ce priveste TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala asupra livrarii intracomunitare de bunuri;

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca societatea in luna iunie 2011 a inregistrat in evidentele contabile o livrare intracomunitara de bunuri in baza facturii emisa catre I.

In timpul controlului societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru, conform prevederilor OMFP nr.2222/2006 motiv pentru care organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunea nu se incadreaza in prevederile art.143 din Codul fiscal, considerand livrarea efectuata pe teritoriul Romania in conformitate cu prevederile art.126 art.128 din Codul fiscal.

In temeiul prevederilor art.137,art.140 din Codul fiscal organele de inspectie fiscala au colectat TVA asupra livrarii de bunuri inscrisa in factura .

3.In ceea ce priveste TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala(contestata de societate) , din raportul de inspectie fiscala rezulta urmatoarele:

a).-TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala;

-SC X, in luna iunie 2011, a emis factura catre SC P; in timpul controlului societatea nu a prezentat factura in original si nu a facut dovada anularii acestei facturi.

De asemenea, societatea contestatoare nu a inregistrat in evidentele contabile , jurnal de vanzari, decont de TVA, factura in cauza.

Din informatiile rezultate din aplicatia informatica ce gestioneaza declaratia informativa D 394 , in sensul identificarii corectitudinii declaratiilor depuse de furnizori in corelatie cu beneficiarii , pe semestrul I 2011,SC P a declarat achizitii provenite de la SC X considerabil mai mari decat livrarile declarate de SC X catre SC P.

La 31.12.2011, in contul 419 "Clienti-creditori" SC X inregistreaza sold creditor reprezentand plati facute in avans de SC P si pentru care SC X a omis sa inregistreze facturile.

In conformitate cu prevederile art.128, 137,140, 150, 156 din Codul fiscal organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA asupra facturii emisa SC X catre SC P, ne reprezentata in original si neinregistrata in evidentele contabile.

b).-TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala;

Din verificarea facturilor emise de SC X, organele de inspectie fiscala au constatat ca, in luna martie 2009 societatea a inregistrat in evidentele contabile, jurnal de vanzari, decont de TVA, prin care a stornat suma facturata catre SC G;

De asemenea, societatea contestatoare a stornat cu factura emisa catre SC E care a fost inregistrata in jurnalul de vanzari si decontul de TVA din luna iunie 2009.

In timpul controlului SC x nu a prezentat facturile mai sus enumerate privind stornarile si documente justificative privind aceste stornari, astfel ca organele de inspectie fiscala au procedat la reintregirea bazei impozabile si colectarea suplimentara a TVA in conformitate cu prevederile art.137, art.140 din Codul fiscal.

c).-TVA, colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala;

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a emis facturi catre clientii interni, avand inscrise la rubrica explicatii "decont" si a aplicat cota redusa de TVA de 9% astfel;

In vederea stabilirii starii de fapt fiscala, organele de inspectie fiscala au solicitat informatii suplimentare reprezentantului legal al societatii.

In raspunsul formulat reprezentantul societatii sustine ca "Decont" inscris pe facturi la explicatii reprezinta anexele la facturile de achizitie din 2006 stocate in depozit si livrate la parteneri".

Urmare a analizei informatiilor prezentate de contribuabil precum si documentele prezentate in timpul controlului, organele de inspectie fiscala au constat ca in evidentele contabile ale societatii la 31.12.2006 nu erau inregistrate stocuri de medicamente sau stocuri de orice fel de materiale;in cursul anului 2007 organele de inspectie fiscala nu au identificat intrari de medicamente.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X nu face dovada livrarii de produse cu cota redusa asa cum sunt prevazute la art.140 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si au aplicat prevederile art.140 alin(1) din Codul fiscal. Astfel au

colectat suplimentara diferenta de TVA aplicand cota de 19% asupra livrarilor in loc de cota de 9%.

d).-TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala(contestata de societate);

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a incasat, prin instrumente de plata bancare, avansuri de la clienti -sume inregistrate in contul 419"Clienti-creditori" astfel:

-in data de 02.08.2011 s-a incasat avans de la SC P

-in data de 15.11.2011 s-a incasat avand de la CMS

-in data de 29.12.2011 s-a incasat avans de la SC P

-in data de 06.01.2012 s-a incasat avans de la SC P

Avand in vedere ca pana la data controlului societatea nu a emis facturi si nu a colectat TVA la momentul incasarii avansului organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA asupra avansurilor incasate in conformitate cu prevederile art.134<sup>2</sup>, art.140 din Codul fiscal.

4).In ceea ce priveste TVA..., din raportul de inspectie fiscala rezulta urmatoarele:

SC X a dedus TVA din facturi reprezentand lucrari de constructii montaj emise de diversi furnizori.

Din informatiile si documentele prezentate in timpul controlului, organele de inspectie fiscala au constatat ca achizitiile de bunuri si serviciile prestate au fost destinate amenajarii unor bazine piscicole care au necesitat o serie de lucrari de constructie si reamenajare a bazinelor existente, sedimentarea instalatiilor de transport apa in bazine, amenajarea unei statii de incubare icre, instalatii apa/canalizare, incalzire si dotarea unei camere de lucru si magazie pentru personalul de deservire. Lucrarile s-au efectuat in vederea indeplinirii criteriilor eligibile cerute de organismele de implementare pentru obtinerea de fonduri nerambursabile pentru a incepe o activitate piscicola.

Pentru lucrarile executate de SC T, societatea contestatoare a prezentat Contractul si situatii de lucrari.

In timpul controlului SC X nu a prezentat contractul incheiat intre parti sau documente referitoare la lucrarile de amenajari inscrise in facturile emise de SC A.

Pentru achizitiile de cherestea, societatea nu a prezentat situatii de lucrari din care sa rezulte in ce cantitati au fost folosite pentru lucrari, cand anume s-au efectuat lucrarile, cum a fost asigurata manopera pentru lucrarile in care au fost consumate materialele si caror imobile au fost destinate materialele.

In ceea ce priveste Contractului incheiat cu SC T si documentele anexate contractului,organele de inspectie fiscala au constatat ca obiectul contractului il reprezinta "realizarea unei constructii situate in localitatea P.Constructia se va realiza pe imobil aflat in proprietatea beneficiarului fara a se face vreo referire la amenajarea bazinelor piscicole;

Valoarea contractului stabilita la pct.V din contract este mai mica decat valoarea facturata ;durata contractului conform punctului IV din contract este de 22 zile lucratoare de la data incheierii contractului (21.02.2007), iar facturile sunt emise de SC T SRL in luna martie,aprilie, noiembrie si decembrie 2007;

Situatiile de lucrari prezentate in timpul controlului nu sunt semnate/insusite de beneficiar; SC T emite un numar de sapte facturi (prezentate in anexa 5) iar situatiile de lucrari prezintate sunt inscrise consumuri materiale, consumuri cu functionarea utilajelor, consumuri cu transporturile de material a caror valoare este mai mare decat valoarea facturata. Situatiile de lucrari, intocmite pentru lucrarea "constructii pastravarie pensiune"nu se regasesc in totalul facturilor emise catre SC X, ele nu sunt intocmite pe



stadii de lucrari, asa cum au fost ele facturate, facturile nefiind astfel emise in baza situatiilor de lucrari acceptate de beneficiar, asa cum prevad normele legale;

In situatiile de lucrari prezentate, sunt evidentiata consumuri de otel beton, plasa sudata, ciment, caramizi, placi vata mineral, grinzi, placi OSB placare pereti, etc, manopera cu aplicat tencuieli, parchetar,mozaicar, zugrav, lucrari specifice unor lucrari de constructii cladiri si nu amenajari piscicole cum sustine societatea;

Din analiza continutului economic a operatiunilor prezentate in anexa 11 la actul de control, organele de inspectie fiscala nu au identificat realizarea de venituri din activitate piscicola sau din activitati de alta natura decat prestari servicii in cadrul unor studii clinice, pe toata perioada verificata: 01.01.2007-30.06.2012.

Potrivit explicatiilor furnizate, pentru activitatea piscicola, societatea a angajat costuri privind lucrari de constructii montaj, lucrari amenajari sau lucrari amenajare spatiu verde, la locatia din loc.P fara inasa ca societatea sa aiba cuprins in obiectul de activitate acest gen de activitati. Potrivit Cererii de mentiuni la ORC privind deschiderea punctului de lucru din localitatea P, societatea a declarat ca activitati desfasurate la acest punct de lucru "Productia de bauturi racoritoare nealcoolice, productia de ape minerale si alte ape imbuteliate" si "Activitati ale agentilor turistice".

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibila fiscal TVA aferenta facturilor reprezentand contravaloare achizii de bunuri si servicii emise de furnizori utilizate in vederea realizarii/ amenajarii obiectivului investitional, in conformitate cu prevederile art.145 , art.149 din Codul fiscal.

5.In ceea ce priveste TVA.. considerata ca nedeductibila fiscal de organele de inspectie fiscala, din raportul de inspectie fiscala rezulta urmatoarele:

a)-TVA inscrisa in facturile de achizitii materiale de constructii si servicii

Din raspunsurilor formulate de reprezentantul societatii si documentele care au stat la baza inregistrarii in contabilitate organele de inspectie fiscala au constatat ca achizitiile de materiale de constructie si prestarile de servicii au fost destinate realizarii unor lucrari de constructii avand ca efect realizarea unor cladiri noi sau imbunatatirea gradului de confort, reabilitarea si modernizarea a unor imobilizari existente respectiv imobil detinut de societate in loc.P si in B, care au majorat valoarea imobilului.

Pentru realizarea obiectivului investitional din B SC X nu a prezentat autorizatie de construire, orice alte documente privind respectarea cadrului legal in constructii;

Imobilul din B se afla in patrimoniul societatii din data de 31.10.2002 dar nu a fost inregistrat ca sediu social sau punct de lucru al SC X in perioada verificata.

SC C declara punct de lucru in loc. B in data de 05.10.2012 prin cererea de mentiuni inregistrata la ORC , dupa demararea prezentei inspectii fiscale.

De asemenea au constatat ca pentru activitatea piscicola, societatea a angajat costuri privind lucrari de constructii montaj, lucrari amenajari sau lucrari amenajare spatiu verde, la locatia din loc. P, fara inasa ca societatea sa aiba cuprins in obiectul de activitate acest gen de activitate Potrivit Cererii de mentiuni la ORC privind deschiderea punctului de lucru mentionat anterior, societatea a declarat ca activitatile desfasurate la acest punct de lucru vor consta in: "Productia de bauturi racoritoare nealcoolice, productia de ape minerale si alte ape imbuteliate" si "Activitati ale agentilor turistice".

Organele de inspectie fiscala , urmare a verificarii documentelor prezentate de societate, nu au identificat realizarea de venituri din activitatea desfasurata de societate la adresele dinloc. P sau din B, in toata perioada verificata.

Veniturile realizate de societate in perioada verificata sunt din prestari servicii de impachetare, etichetare, depozitare medicamentatie, distribuirea catre centrele de studiu, recuperarea celor nefolosite de la centrele de studiu, distrugerea medicatiei prin

intermediul unor companii specializate, in acest sens activitatea se desfasoara la depozitul de medicamente din alte localitati.

Astfel, au retinut ca investitiile realizate la imobilele din loc.P si B, nu au fost puse in functiune pana la data prezentului act de control, nu au avut finalitate economica in sensul ca nu au participat la realizarea de venituri impozabile motiv pentru care societatea nu are dreptul la deducerea TVA aferenta facturilor reprezentand achizitii materiale prestari servicii, in speta aplicandu-se prevederile referitoare la taxa deductibila aferenta bunurilor de capital si anume art.145 si art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

b).-TVA in valoare de ... lei respinsa la deductibilitate

Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X a inregistrat si dedus TVA inscrisa in facturi reprezentand prestari servicii diverse (prezentate in anexa 11 la actul de control).SC X nu a prezentat contractele incheiate intre parti sau orice alt document justificativ privind efectuarea serviciilor.

Organele de inspectie fiscala au solicitat informatii suplimentare reprezentantului legal al societatii privind contractele incheiate cu acesti furnizori de servicii precum si situatiile de lucrari care au stat la baza intocmirii facturilor emise, din care sa rezulte natura lucrarilor efectuate, locatia unde au fost efectuate lucrarile, consemnarea completa si exacta a lucrarilor, date referitoare la natura si cantitatea lucrarilor efectuate, precizarea scopului economci respectiv utilizarea acestor servicii in scopul realizarii veniturilor impozabile.

Din raspunsul reprezentantul legal al societatii si documentele prezentate au rezultat urmatoarele:

-SC A a executat lucrari de servizare calculatoare companie”, fara ca SC X sa prezinte contract incheiat intre parti sau orice alt document justificativ privind efectuarea serviciilor,

- Cu privire la serviciile facturate de SC M, SC X precizeaza ca are in patrimoniu si aparatura medicala de valoare, respectiv un aparat de osteodensitometrie DXA de la GE iar pentru ca acest aparat sa functioneze conform legii, este necesara consultanta de specialitate, respectiv un contract de service cu o societate autorizata”. Prezinta in sustinere contractul incheiat cu SC M care are ca obiect “punerea in functiune si asigurarea service-ului si intretinerii periodice in perioada de post-garantie, pentru osteodensitometrie(...).

Din analiza raspunsului formulat de societate si a Contractului incheiat cu SC M SRL,organele de inspectie fiscala au constatat ca:

- potrivit listei mijloacelor fixe, prezentata de societate, aparatul de osteodensitometrie se afla in patrimoniul societatii din septembrie 2002, pentru care din septembrie 2002 pana la 30.06.2012 societatea a inregistrat cheltuieli cu amortizarea acestui mijloc fix, prin urmare obiectul contractului privind punerea lui in functiune in luna iulie 2007 nu este justificat;

-din analiza continutului economic a acestei operatiuni, in functie de rezultatele economice generate de aceasta tranzactie in perioada verificata, a realizarii de venituri impozabile de catre SC X din serviciile care au avut la baza contractul de punerea in functiune si asigurarea service-ului si intretinerii periodice in perioada de post-garantie, pentru osteodensitometrie mentionat anterior, echipa de inspectie fiscala nu a identificat concretizarea prin realizarea de venituri din activitate medicala, societatea nu realizeaza, potrivit documentelor prezentate, venituri din consultare, investigatii, diagnosticare tratament medical asigurat unor pacienti; pe perioada verificata (01.01.2007-30.06.2012) societatea a realizat venituri din prestari servicii de depozitare, distribuire, etichetare medicamente utilizate in studii clinice, prin urmare nu se justifica utilizarea/exploatarea aparatului de osteneodsitometrie;

-contractul prezentat si invocat de societate in justificare, este incheiat in iulie 2007 pe o perioada de 18 luni, respectiv pana in ianuarie 2009 si cuprinde precizari privind plata serviciilor in patru transe, din care ultima trasa in ianuarie 2009.

Pentru facturile din care s-a dedus TVA, inregistrate de societate in luna octombrie 2010 societatea nu prezinta contract privind natura serviciilor si nici un alt document justificativ care sa confirme efectuarea serviciilor, situatiile de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare intocmite de furnizor si insusite de beneficiar, potrivit prevederilor legale, necesitatea prestarii acestora în scopul activitatilor desfasurate si scopul economic al acestor servicii.

-In ceea ce privesc serviciile facturate de SC F, SC X precizeaza ca "In luna februarie 2007 SC X a angajat firma de consultanta SC F pentru obtinerea unei finantari nerambursabile pentru realizarea "Crescatoriei de sturioni cu sistem intensiv" si anexeaza in sustinere Contractul incheiat cu aceasta societate.

Din analiza Contractului incheiat cu SC F, organele de inspectie fiscala au constatat ca:

-La pct.2"Obiectul contractului" se prevede ca prestatorul va asigura "servicii de consultanta financiara, pentru obtinerea unei finantari nerambursabile pentru proiect "realizare crescatorie sturioni in sistem intensiv", pentru care prestatorul se obliga sa realizeze "consultanta pentru realizarea devizului general, realizarea (scrierea) proiectului pentru a fi depus spre aprobare finantarii; ... dosar de achizitii, studiu de fezabilitate si proiect arhitectura, proiect tehnologic, flux tehnologic si dimensionarea instalatiilor,

-La pct.5 "Termene si conditii de plata" sunt prevazute plati pentru "proiectul tehnologic si pentru proiectul arhitectonic", plati la "depunerea proiectului la finantator si primirea avizului de conformitate de la finantator", plati la "primirea notificarii privind selectarea cererii de finantare si semnarea contractului de finantare".

SC X nu prezinta in materialul anexat nici un document care sa dovedeasca efectuarea serviciilor asa cum sunt ele mentionate in contract, respectiv studiile de fezabilitate, proiecte de arhitectura, tehnologice,etc, care sa dovedeasca materializarea obiectivelor asumate. Deasemenea nu prezinta nici un fel de documente care sa probeze depunerea proiectelor la finantator, primirea vreunui aviz, selectarea cererii in vederea obtinerii unei finantari sau documente care sa ateste realizarea obiectivului contractului respectiv obtinerea efectiva a unui contract de finantare; organele de inspectie fiscala nu au identificat concretizarea acestora prin realizarea nici unui fel de venituri din activitate piscicola, sau din activitati de alta natura decat prestari servicii medicale, pe perioada verificata: 01.01.2007-30.06.2012, dupa cum recunoaste si societatea in raspunsul formulat.

De asemenea, pentru activitatea piscicola, societatea a inregistrat facturi privind servicii de consultanta, aferente locatiei din loc.P, fara sa aiba cuprins in obiectul de activitate acest gen de activitati, potrivit Cererii de mentiuni la ORC privind deschiderea punctului de lucru mentionat anterior, societatea a declarat ca activitati desfasurate la acest punct de lucru "Productia de bauturi racoritoare nealcoolice, productia de ape minerale si alte ape imbuteliate"si"Activitati ale agentilor turistice";

-Referitor la facturile emise de SC Q, SC X sustine ca aceasta societate a fost aleasa pentru a o reprezenta in aceste demersuri pentru obtinerea certificarii ISO si anexeaza in sustinere certificatul ISO obtinut in 2009 si Contractul cu firma SC Q.

Din analiza raspunsului formulat si a contractului anexat, echipa de inspectie fiscala a constatat ca societatea a prezentat documente in sustinere pentru alt furnizor de servicii.

Prin urmare, societatea nu a prezentat documente justificative care sa ateste dreptul de deducere a TVA inscrisa in factura emisa de SC Q;

-In ceea ce privesc serviciile prestate de SC V in timpul controlului societatea a prezentat Contractul de servicii incheiat cu SC V avand ca obiect "evaluare proiect, serviciile de evaluare care au ca scop analiza proiectului ce urmeaza a fi completat in aplicatia Action Web si elaborarea unui raport cu riscuri si recomandari..."

-SC X prezinta "Declaratie de conformitate" prin care se depune solicitarea de finantare a proiectului "Incurajarea antreprenoriatului in domeniul medical prin imbunatatirea formarii profesionale a asistentilor medicali" si Notificare privind respingerea cererii de finantare pentru proiectul mentionat;

Organele de inspectie fiscala in raportul de inspectie fiscala precizeaza ca din contractul prezentat nu se poate identifica elemente privind continutul, destinatia proiectului analizat in cadrul acestui contract. SC X nu a prezentat documente din care sa rezulte realizarea efectiva a serviciilor de evaluare cu informatii asupra obiectului evaluarii, descrierea proiectului supus evaluarii, a rezultatelor evaluarii; documentele prezentate nu asigura consemnarea completa si exacta a operatiunii, care sa justifice si sa probeze operatiunea; societatea nu poate justifica finalitatea economica in sensul ca acestea nu au participat la realizarea de venituri impozabile, nu au condus la dezvoltarea activitatii societatii.

-Referitor la serviciile prestate de SC E, SC X in raspunsul formulat sustine ca aceasta societate a fost contactata pentru efectuarea operatiunilor de montare a dispozitivelor de securitate conform devizului.- Anexam Devizul Lucrarii" in vederea asigurarii supravegherii gestiunii si a persoanelor care acceseaza camerele de depozitare a medicamentelor din Depozitul X .

Din analiza raspunsului formulat de societate precum si a documentului anexat, organele de inspectie fiscala au constatat ca Devizul anexat nu este insusit de parti, in sensul ca nu este semnat/stampilat de SC E, nu are inscrise informatii privind data emiterii documentului, nu contine informatii privind preturile bunurilor si serviciilor evidentiata in deviz iar SC X nu a prezentat contractul incheiat cu prestatorul de servicii desi potrivit celor inscrise in factura, este intocmita in baza contractului.

-Referitor la serviciile prestate de SC E SRL, SC X in raspunsul formulat sustine ca societatea E a efectuat lucrarile de amenajare, respectiv lucrarile de tamplarie de aluminiu si vopsire tamplarie de aluminiu in culoarea albastru la depozitul de medicamente, lucrari necesare functionarii si autorizarii depozitului de medicamente;Anexeaza contractul, incheiat cu SC E are ca obiect "executarea unei vopsiri de tip epoxidic albastru si executarea de lucrari tamplarie aluminiu al societatii X cu functiune de depozit medicamente precum si cele doua facturi emise de aceasta societate.

Organele de inspectie fiscala , urmare a analizarii contractului prezentat au constatat ca din cuprinsul acestuia nu se poate identifica natura, dimensiunile, caracteristicile constructiei metalice respectiv lucrarile de vopsitorie executate, nu exista prevederi referitoare la durata/valabilitatea contractului, informatii privind pretul serviciilor prestate. SC X nu a prezentat situatii de lucrari privind derularea tranzactiilor, in baza carora s-au emis cele doua facturi;

De asemenea, s-a constatat ca lucrarile care sunt mentionate in contractul cu SC X, fac referire la o locatie, locatie care face obiectul contractului de chirie incheiat intre SC SM si SC X , in data de 12.06.2008, pe o durata de 10 ani, al carui obiect este "proprietarii inchiriaza iar locatarul in calitate de chirias, ia cu chirie o suprafata de 450mp din imobil teren intravilan impreuna cu drumurile de acces, in suprafata totala de 3.096mp.Suprafata folosita in exclusivitate este de 450mp si drumurile de acces.Imobilul este folosit pentru depozit de medicamente" .

Avand in vedere ca obiectul contractului este un "teren intravilan", echipa de inspectie fiscala a retinut prevederile pct.5 din contract Clauze Speciale, care precizeaza "Locatarul are dreptul sa construiasca pe cheltuiala sa pe terenul inchiriat constructii cu caracter temporar sau definitiv (cladiri birouri, hale de productie, depozite) precum si drumuri de acces sau drumuri industriale conform PROIECTULUI ce va fi anexat la prezentul contract cu respectarea tuturor parametrilor tehnici aratati in certificatul de urbanism, autorizatia de construire si orice alt document legal necesar ridicarii constructiei.(...) Toate cheltuielile ce se vor face in vederea realizarii infrastructurii cad in sarcina locatarului, care are totodata obligatia sa obtina toate autorizatiile necesare.

Pe toata durata contractului locatarul va avea folosinta exclusiva atat a constructiilor ce se vor ridica cat si asupra infrastructurii".

Din documentele prezentate organele de inspectie fiscala au retinut ca SC X, a inchiriat un teren, pe care, in fapt a realizat o constructie cu scop de depozit de medicamente, depozit autorizat sa functioneze potrivit normelor Ministerului Sanatatii (s-a anexat autorizatia de distributie angro) si care este declarat ca punct de lucru potrivit cerere in scriere de mentiuni la ORC, privind deschiderea punct de lucru "depozit de medicamente";

Organele de inspectie fiscala precizeaza ca pentru realizarea constructiei, SC X nu a prezentat certificat urbanism, autorizatie de construire, orice alte documente privind respectarea cadrului legal in constructii retinand ca deficiente in ce priveste indeplinirea unor conditii de ordin fiscal, constand in neprezentarea de situatii de lucrari cu asumarea partilor, procese verbale de receptie a lucrarilor sau orice alte documente si au considerat ca nedeductibila fiscal TVA aferenta facturilor inregistrate in evidentele contabile;

- In ceea ce privesc serviciile prestate de SC V si SC F, din raspunsul formulat de societate organele de inspectie fiscala au retinut ca serviciile au constat in "amenajare teren" sau "amenajare cu plante" pentru pensiunea din loc.P; Societatea nu anexeaza documente justificative, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA inscrisa in facturile emise de aceste societati.

- PF B, in raspunsul formulat societatea precizeaza ca "PF B este expert evaluator si a atasat raportul de evaluare al imobilului proprietate X predate la sectia taxe si impozite in vederea stabilirii impozitelor locale"

Din analiza raspunsului formulat si a documentelor anexate: Raport de evaluare, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a prezentat un contract incheiat cu evaluatorul iar raportul prezentat are ca obiect o evaluare asupra imobil compus din constructie "Statie Inmultire", fara teren aferent, situat in P si nu o evaluare asupra imobil situate in B asa cum este mentionat in factura emisa de PF B "prestari servicii evaluare imobil", prin urmare raportul adus in sustinere nu face obiectul solicitarii echipei de inspectie fiscale;

- In ceea ce priveste prestatorul SC O, in raspunsul formulat societatea sustine ca "Cheltuielile efectuate cu societatea O reprezinta cheltuieli cu organizarea de masa pentru client si angajati cu ocazia sarbatorilor de Paste. Dupa cum s-a observat, am incercat sa respectam traditia oferind de cel putin doua ori pe an, de Paste si de Craciun, ocazia ca atat angajatii cat si clientii sa se poata cunoaste indeaproape, lucru ce duce la o buna colaborare intre angajati si in relatiacient-societate".

Organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile emise de SC O au mentiunea "organizare eveniment", fara ca SC X sa prezinte contract incheiat intre parti sau orice alt document justificativ privind efectuarea serviciilor, informatii privind

persoanele care au participat la eveniment, scopul evenimentului, necesitatea prestarii serviciilor prin prisma realizarii de operatiuni impozabile;

Serviciile in cauza reprezinta "organizarea de masa pentru client si angajati cu ocazia sarbatorilor de Paste", cheltuieli fiind de natura celor de protocol. Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a considerat ca deductibile fiscal atat cheltuielile cat si TVA fara a avea in vedere deductibilitate limitata, in conditiile in care societatea prezinta pierderi contabile si fiscale;

-Referitor la serviciile facturate de diversi furnizori organele de inspectie fiscala precizeaza ca societatea nu a anexat niciun document privind justificarea serviciilor si dreptul de deducere a TVA inscrisa in aceste facturi.

-SC V a facturat "prestari servicii..." pentru care SC X nu a prezentat un contract incheiat cu furnizorul sau orice alt document justificativ privind efectuarea serviciilor;

-BNP, inscrie pe factura "onorariu autentificare ct cumparare", fara a se face mentiuni asupra contractului de vanzare cumparare; organele de inspectie fiscala nu au identificat achizitia care ar fi putut face obiectul unui contract de vanzare cumparare in forma autentica;

-SC O emite factura cu explicatia "servicii medicale" iar SC D are inscris pe factura "servicii cf.ct.", fara alte informatii privind identificarea serviciilor prestate, locul, natura, destinatia serviciilor;

Potrivit raspunsului formulat, SC C a asigurat "organizare masa protocol cu angajatii, cu scopul de team-building", servicii pentru care nu s-au prezentat contract incheiat cu furnizorul sau alte documente/ materiale privind justificarea costurilor, aceste costuri fiind cu destinatia de protocol, asa cum recunoaste si agentul economic, care nu au fost tratate ca atare in evidentele financiar contabile conduse de societate;

- factura emisa de SC J are mentiunea "participare curs 19.04.2011" fara ca SC X sa prezinte contract incheiat intre parti sau orice alt document justificativ privind efectuarea serviciilor, tematica cursurilor din care sa rezulte daca au legatura cu activitatea economica a societatii, informatii privind persoanele care au participat la cursuri;

- factura emisa de SC U are mentiunea "organizare eveniment ctr." fara ca SC X sa prezinte contract incheiat intre parti sau orice alt document justificativ privind efectuarea serviciilor, natura serviciilor, scopul si necesitatea serviciilor pentru desfasurarea activitatii;

- factura emisa de SC P are mentiunea "curs profesional ctr", fara ca SC X sa prezinte contract incheiat intre parti sau orice alt document justificativ privind efectuarea serviciilor, in explicatiile furnizate se precizeaza ca obiectul cursului a fost curs SSM iar documentul anexat este un certificat de absolvire emis pe numele unei persoane care nu are calitatea de angajat sau administrator la SC x; cheltuielile privind cursul fiind in fapt cheltuieli in favoarea persoanei fizice care nu are nici o legatura cu societatea;

- factura emisa de SC S are mentiunea "servicii curatenie ctr." fara ca SC X sa prezinte contract incheiat intre parti sau orice alt document justificativ privind efectuarea serviciilor, locul unde s-au prestat serviciile care sa justifice daca este un spatiu destinat obtinerii de venituri impozabile;

- factura emisa de I are mentiunea "transfer", aferent careia SC x nu a prezentat contract incheiat intre parti sau orice alt document justificativ privind efectuarea serviciilor, persoanele care au beneficiat de acest transfer, rezultatele economice obtinute urmare a efectuării acestei cheltuieli in sensul incheierii de noi contracte avand in vedere ca explicatiile furnizate se refera la un "client extern";

- factura emisa de SC B are mentiunea "servicii banqueting", pentru care SC X SRL nu a prezentat contract incheiat intre parti sau orice alt document justificativ privind efectuarea serviciilor, informatii privind persoanele care au participat la eveniment, scopul evenimentului, necesitatea prestarii serviciilor prin prisma realizarii de operatiuni impozabile;

Avand in vedere ca societatea nu face dovada angajarii serviciilor inregistrate in evidentele contabile, la obtinerea de venituri impozabile si nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte sa serviciile au fost efectiv prestate precum si necesitatea lor, in temeiul prevederilor art.145 , art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au respins la deducere TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de prestatorii de servicii mai sus enumerati.

c). Referitor la TVA, considerata ca nedeductibila fiscal, organele de inspectie fiscala precizeaza:

SC X a inregistrat si a dedus TVA din facturi de achizitii materiale diverse si de natura obiectelor de inventar, care nu au legatura cu activitatea economica a societatii: pat supraetajat, TV LCD (societatea detine televizoare conform listei mijloacelor fixe), saltea 2 buc, rezervor apa, hidrofor,mobilier living Bahamas, fotolii lux tera, tamplarie PVC, comoda, somiera, dulap, masute 3 buc, comoda TV, noptiera, cada 2 buc, pat, sofa, lenjerie pat 2 persoane,lenjerie pat copii,postere, conifere de diverse tipuri (brad, abies SP, ), thuja, pomi fructiferi, butasi vie, trandafiri, capsuni, bulbi seminte de plante, plante, gazon, iarba.console jocuri Nintendo, DVD cu povesti pentru copii, cuptor cu microunde, mobilier: comode TV, lampa solar, 2 buc.lazi frigorifice, pompa gradina, combina frigorifica, tacamuri, toatoare, oale, suport farfurii, dulap pantofi, parasolar, masa copii, sezlong, saltea sezlong, 2 buc.hamac, razatoare, forma inghetata,storuri, caserola,scaun auto copii „Chico”, 2 buc.saltea Roma, carti scolare, pat papusi, plante, patine Mistique dama, ingrasamant, folie color, gazon, ghiveci, produse alimentare, DVD Barbie, carti copii, scutece copii, minge, umeras, pantofi de alergat, role, produse baie, inot, spray, pila unghii, talpici,pijama, tampoane, pampers, sampoane, sapun, creme corp, plastelina, papusa Hannah Montana, puzzleuri,lenjerie pat,suport tacamuri, carlige colorate, plante ornamentale, covor piele vaca, seminte flori, ingrasamant capsuni, gazon,conifere, rododendroni,balansoar copii, minge plaja, 3 buc.covor piele vaca, dulap pantofi,DVD Player, DVD-uri inregistrate cu diverse filme, perdele, suporturi perdele, 2 buc.paturi suprapuse, 5 buc saltele, sezlong, blat otel inoxidabil, perna dormit pe burta, ferestre stratificate, 2 buc saltele Roma, masina de spalut, combina frigorifica, 2 buc.noptiere, cafetiere, aspirator, sosete roller, curs MTA de la Asociatia Nationala a agentilor de Turism; coroana flori; sezlonguri, carioci, hartie colorata, bilete de intrare la spectacol”Harlem Globetrotters”; slipuri, seturi inot, costume baie, pomi fructiferi, aparat curatat casnic, gazon, fertilizant, ingrasamant, carlige colorate, role, casti pritectie role, saune Picolito copii, servicii medicale veterinare, flori, sandale baieti, pijamale, rochii, jocuri electronice, tacamuri, baghete luminoase, DVD\_uri cu muzica si povesti, mancare, sucuri, cosmetice, carti povesti, curs initiere inot pentru copii, mingi, mingi tenis,cizme copii, racheta tenis, cos mingi, short copii, lampa solar, conifere, brazii, bulbi, seminte, cuverturi, fete perna, lampa veghe, pilote, biciclete copii, sistem audio (boxe, monitoare), 2 buc.televizoare LCD, prosop baie 2 buc, ustensile bucatarie, cana lapte, cuier, palete, serviete personalizate - 300 bucati, pixuri personalizate,gazon, butasi, pomi, flori, seminte flori, bulbi, mancare, jucarii, cosmetice, seminte lucerna 15 kg, sacosa tip banana 4930 buc, GPS, camera foto, card memorie, echipamente sportive, pantaloni, tricou puma, racheta twister, bustiere, polita, usa cu oglinda - 4 buc, umerasde, cos metal, bara umerase, suport biciclete, carlig, raft,casca neagra, pantalon, pomi decorativi,etc, (facturile de achizitie sunt prezentate in anexa 11 la actul de control ).

Societatea nu a facut dovada utilizarii bunurilor achizitionate in scopul obtinerii de venituri taxabile astfel ca organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferente facturilor de achizitie a bunurilor mai sus enumerate, in conformitate cu prevederile art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

d).In ceea ce priveste TVA din raportul de inspectie fiscala rezulta:

TVA este aferenta facturilor de achizitii mancare pentru pesti, icre embrionate pastrav curcubeu si alte materiale utilizate la intretinerea pestilor, achizitionate de la SC R SRL si SC D SRL.

Organele de inspectie fiscala urmare a verificarii nu au identificat inregistrarea de venituri impozabile din aceasta activitate care sa justifice inregistrarea respectiv deducerea TVA din aceste facturi.

Astfel, pentru stabilirea starii de fapt fiscale, au solicitat administratorului societatii, informatii si documente justificative privind destinatia si utilizarea acestor materiale, participarea acestor achizitii la realizarea veniturilor/operatiunilor impozabile, in perioada verificata.

In raspunsul formulat, se precizeaza :

„Conform indicatiilor firmei de consultanta, pentru a indeplini toate criteriile de eligibilitate cerute de organismele de implementare, societatea a fost incurajata sa inceapa o activitate piscicola, respectiv o crescatorie de pastravi, avand in vedere ca trebuia dovedita existenta activitatilor piscicole pentru obtinerea fondurilor nerambursabile(...). Pana la aprobarea proiectului “Crescatorie sturioni”, pentru verificarea fluxului tehnologic s-au achizitionat pastravi curcubeu si materiale pentru intretinerea lor.Valorificarea nu a fost posibila deoarece desi cu ajutorul firmei de consultanta, societatea a facut pasii necesari pentru obtinerea fondurilor structurale, programul operational a fost suspendat pe o perioada nederminata, decizie care a pricinuit neplaceri si incertitudini. Activitatea a fost suspendata pe ramura piscicola si societatea a ales sa redirectioneze investitia initiala si sa transforme locatia intr-o investitie turistica.”

Referitor la materiale consumabile, societatea sustine ca :

“Cheltuielilor privind alte materiale consumabile”, acestea au fost facute pentru asigurarea fluxului tehnologic privind cresterea de pastravi curcubeu si alte materiale pentru intretinerea lor” si nu exista venituri obtinute din aceasta activitate, , pastravaria fiind pastrata si intretinuta pentru a putea fi introdusa in circuitul turistic, fiind considerata ca si un fel de “anexa” a pensiunii turistice.

Referitor la cheltuielile legate de mancare si intretinere pentru pesti, societatea sustine ca aceasta cheltuiala s-a facut pentru a servi pastravariei de la P, respectiv pentru hranirea si intretinerea pastravilor. In privinta justificarii investitie in pastravarie, asa cum am mai precizat am avut in vedere ca incepand cu anul 2012 pastravaria sa fie inclusa in circuitul turistic, iar veniturile din vizitarea acesteia o sa inceapa cat de curand sa fie notabile. De asemenea se urmareste incheierea unor contracte cu marile lanturi de magazine pentru vinderea de pastrav proaspat, insa datorita faptului ca o conditie este detinerea a cel putin 4 t de peste,este nevoie de mai mult timp si investitie pentru a ajunge la aceste cantitati.”

Din analiza raspunsului formulat si a documentelor prezentate in timpul controlului organele de inspectie fiscala au constatat ca achitiile realizate nu au contribuit la obtinerea de venituri taxabile pe perioada verificata iar la locatia din localitatea P, unde societatea sustine ca exista o pastravarie, potrivit Cererii de mentiuni la ORC privind deschiderea punctului de lucru la aceasta locatie , societatea a declarat ca activitatea desfasurata la acest punct de lucru va fi:“Productia de bauturi racoritoare nealcoolice, productia de ape minerale si alte ape imbuteliate” si”Activitati ale agentilor turistice”,

Organele de inspectie fiscala au constatat ca ,in balantele de verificare intocmite de SC X, nu sunt utilizate conturi specifice productiei obtinute aferente achizitiilor de icre embrionate pastrav curcubeu, mancare pesti si alte materiale: conturi de stocuri din productia obtinuta- cont 345”Produse finite” si cont 348 “Diferente de pret la produse” care sa reflecte materializarea achizitiilor/consumurilor in rezultate obtinute, in corelatie cu



venituri- cont 711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse", astfel cum prevad reglementarile contabile.

Pentru inregistrarea TVA deductibila aferenta facturilor reprezentand achizitii icre embrionate pastrav curcubeu, mancare pesti si alte materiale, societatea nu demonstreaza finalitatea economica in sensul ca nu au participat la realizarea de venituri impozabile prin urmare nu au condus la dezvoltarea activitatii societatii in perioada verificata, motiv pentru care au respins la deductibilitate TVA in temeiul prevederilor art.145, art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

e).In ceea ce priveste TVA respinsa la deductibilitate, din raportul de inspectie fiscala rezulta:

Urmare a verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat si a dedus TVA din facturi reprezentand utilitatile: gaz, telefon,curent electric aferente imobilelor situate in localitatea P, punct de lucru declarat incepand cu data de 25.08.2009 si aferente unui imobil situat in B, spatiu aflat in patrimoniul societatii din data de 31.10.2002 dar care nu este sediul social sau punct de lucru declarat a SC X in perioada verificata (facturile se regasesc in anexa 11).

Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X a declarat punctul de lucru in B in data de 05.10.2012 prin cererea de mentiuni inregistrata la ORC, imobile aferent carora nu se pot identifica realizarea de venituri impozabile.

Pentru stabilirea starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala au solicitat administratorului societatii informatii si documente justificative privind participarea acestor imobile la realizarea veniturilor/operatiunilor impozabile, in perioada verificata, avand drept scop realizarea de beneficii in urma activitatii desfasurate, avand in vedere ca din documentele prezentate, nu s-a identificat realizarea niciunui venit aferent activitatii desfasurate in aceste spatii si de asemenea nu s-a identificat ca SC X are declarat punct de lucru in B, spatiu inchiriat in baza contractului din 2006.

In raspunsul formulat administratorul societatii mentioneaza ca"Cheltuielile privind utilitatile, gaz si curent electric din anul 2012 s-au inregistrat avand in vedere ca la punctul de lucru din localitatea P pe langa bazinele piscicole care trebuiesc intretinute, deci necesita curent electric, exista si o statie de incubatie pentru dezvoltarea icrelor in puiet de pastrav, si care are nevoie de conditii optime de lumina si temperatura pentru dezvoltare, asa cum am mai mentionat, din anul 2010, la acest punct de lucru functioneaza agentia de turism, fiind necesar accesul la internet si telefonie la sediu a constituit o conditie in autorizarea agentie de turism pentru functionare."

In timpul controlului a fost prezentat Contractul incheiat cu C.N.si sustine ca in acest spatiu se afla un depozit medicatie, primire si livrare colete iar birourile sunt in alra locarie.

Societatea precizeaza ca activitatea din punctul de lucru a fost astfel gandita incat sa aduca cat mai multe beneficii societatii si nu cheltuieli inutile. Cheltuiala inutila din punct de vedere al managementului X ar fi fost inchirierea de spatii in plus in cadrul contractului cu CN in conditiile in care societatea detinea un imobil reabilitat partial in 2006-2007, imobil ce astfel a putut fi folosit ca spatiu de birouri.

De asemenea, societatea contestatoare precizeaza ca:"Cheltuielile privind utilitatile, gaz si curent electric s-au inregistrat avand in vedere ca la punctul de lucru din localitatea Pucioasa pe langa bazinele piscicole care trebuie intretinute, exista si o statie de incubatie pentru dezvoltarea icrelor in puiet de pastrav, care are nevoie de conditii optime de lumina si temperatura pentru dezvoltare. "

Din raspunsurile furnizate, organele de inspectie fiscala au constatat ca la imobilele mai sus prezentate si pentru care societatea a inregistrat cheltuieli deductibile fiscal si totodata a dedus TVA aferenta facturilor de utilitati, pe perioada verificata nu a obtinut

venituri taxabile, locatiile respective nefiind inregistrate ca puncte de lucru, astfel ca organele de inspectie fiscala in temeiul prevederilor art.145 din Codul fiscal au respins la deductibilitate TVA aferenta facturilor de utilitati(energie electrica, gaz).

f). Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada mai 2009- 30.06.2012, societatea a inregistrat si dedus TVA din bonuri fiscale reprezentand achizitii de carburanti, care fac obiectul excluderii/limitarii deductibilitatii TVA la carburanti, potrivit prevederilor art.145<sup>1</sup>, alin.(1), respectiv pentru anul 2012 si alin.(2) si (3) din Leg.571/2003 cu completarile si modificarile ulterioare.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale organele de inspectie fiscala au solicitat documente si informatii suplimentare privind modul de urmarire a acestor exceptii de catre SC X si modul de aplicare a acestora in evidentele financiar contabile si fiscale conduse de societate si justificarea deductibilitatii aferenta acestor achizitii cu documente (foi de parcurs, rapoarte de lucru, orice document care sa justifice consumurile), prin notificari.

Din raspunsurile formulate de societate organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea detine o Dacia utilitara ce a fost folosita de personal incadrat pentru a transporta medicatie la pacienti nedepasabili tratati in cadrul studiilor clinice, insa societatea nu a prezentat in timpul controlului documente justificative privind utilizarea carburantilor: foi de parcurs, rapoarte de lucru, orice document care sa justifice consumurile mentionate;

SC X a inregistrat achizitiile de carburanti in baza bonurile fiscale de achizitie, documente care nu asigura informatii privind data deplasarii, conducatorul auto, distantele parcurse de autovehicul, scopul si destinatia deplasarii;

S-a constatat totodata ca SC X nu are incheiate contracte de munca pentru agenti vanzari, nu desfasoara activitate de recrutare forta de munca, taximetrie, transport persoane, nu detine autovehicule echipate special pentru interventii, paza,etc., pentru a face dovada incadrarii in exceptiile prevazute la art.145<sup>1</sup> din Codul fiscal motiv pentru care organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA aferenta achizitiei de combustibil.

g).In ceea ce priveste TVA... respinsa la deducere;

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in evidentele contabile TVA deductibila aferenta facturilor reprezentand diferite servicii turistice (prezentate in anexa 11 la actul de control) si anume:

- factura emisa de SC E, reprezentand „servicii cazare conform contract”, pentru care nu s-a prezentat contractul mentionat;

- factura, emisa de SC P, reprezentand „servicii cazare H Parc,conf. contract”.

Obiectul contractului mentionat este”utilizarea de catre beneficiar a spatiilor de cazare, a serviciilor de masa si a altor servicii potrivit anexelor care fac parte integranta din contract” pentru „grup turisti 10-25.04.2010”, fara a se prezenta anexele mentionate in contract;

-factura emisa de SC T, reprezentand „servicii turistice conf.contract”, pentru care s-a prezentat contract, avand ca obiect”utilizarea de catre beneficiar a spatiilor de cazare, a serviciilor de masa si a altor servicii potrivit anexelor care fac parte integranta din contract” pentru 86 persoane pe durata a 14 zile:1-15.05.2010, fara a se prezenta anexele mentionate in contract;

-factura emisa de SC P, reprezentand „servicii turistice”, pentru care s-a prezentat contract, avand ca obiect”utilizarea de catre beneficiar a spatiilor de cazare, a serviciilor de masa si a altor servicii potrivit anexelor care fac parte integranta din contract” pentru „organizare conferinta 05-20.05.2010”, fara a se prezenta anexele mentionate in contract;

- servicii cazare asigurate de SC W,
- cazare 4 pers, masa 4 pers x1 1zile, taxa organizare 4 pers,
- cazare , taxa participare 5 zile, A.S.C.
- cazare,SC A

- masa, taxa participare 5 zile, abonament Revista Romana de sah Gambelit, potrivit celor inscrise in factura emisa de A.S.C.; si servicii pentru care nu s-au prezentat documente justificative: facturi emise de furnizor, contracte alte documente justificative iar potrivit explicatiilor inscrise la notele contabile rezulta ca societatea a inregistrat achizitii provenind de la furnizori:, inregistrari din evidentele contabile in anul 2012

Organele de inspectie fiscala au solicitat informatii suplimentare reprezentantului legal al societatii privind necesitatea achizitionarii acestor servicii în scopul activitatilor desfasurate, documente care sa dovedeasca efectuarea serviciilor si asumarea acestora decatre cei care au beneficiat de serviciile inscrise in facturi, rezultatele obtinute de societate prin angajarea serviciilor prin prisma realizarii operatiunilor impozabile.

In raspunsul formulat societatea contestatoare, prin reprezentant , sustine:

-Contractele incheiate cu societatile E, P si T fac referire la organizarea de sesiuni de training si conferinte pentru sectorul medical, medici si asistente medicale, pentru eliberarea certificatelor de Goog Clinical Practice cu valabilitate internationala; o parte din aceste cheltuieli au fost suportate de societatea X, respectiv cazarea si organizarea conferintelor, iar cheltuielile cu transportul si plata instructorilor au fost suportate de participanti.

- la raspunsul formulat, societatea anexeaza trei inscrisuri reprezentand “programul conferintelor”, documente intocmite unilateral de SC X, avand in cuprins prezentarea unei tematici a cursurilor derulate si un grafic privind repartizarea pe zile a tematicii propuse, pentru trei perioade ale anului 2010: 10-25.04.2010; 1-15.05.2010 si 11.07-17.08.2010.

In timpul controlului SC X nu a prezentat contractele incheiate cu beneficiarii care au participat la aceste conferinte in calitate de cursanti, contracte care sa furnizeze informatiile privind identitatea persoanelor care au audiat cursurile, confirmarea participantilor, numarul acestora, conditiile de participare respectiv obligatiile/drepturile asumate de persoanele care au participat la conferinte pe de o parte si drepturile si beneficiile SC X in calitate de organizator, finantator al conferintei, care sa dovedeasca participarea acestor cheltuieli la realizarea operatiunilor impozabile;

Societatea nu a prezentat contracte, conventii civile, orice alte inscrisuri privind persoanele care au avut calitatea de lectori in desfasurarea acestor conferinte;

- din documentele prezentate (contractele cu prestatorii serviciilor hoteliere ) nu rezulta obligatia acestora sa asigure logistica necesara desfasurarii conferintelor: sali de conferinte, aparatura sonorizare/video, etc. ;

- asa cum rezulta din explicatiile furnizate, SC X a avut calitatea de organizator al conferintelor, o parte din costuri cazand in sarcina SC X o parte fiind suportata de participanti, operatiuni care nu se regasesc in evidentele primare si financiar contabile ale societatii;

- documentele anexate raspunsului formulat in sustinerea deducerii TVA din facturile inregistrate in lunile aprilie si mai 2010 de catre societate, prezinta inadvertente si in ce priveste organizarea conferintelor, in sensul ca se prezinta un program pentru “Conferinta nationala privind oportunitatea organizarii de studii clinice in Romania” in perioada 11.07-17.08.2010 iar facturile si contractele incheiate cu prestatorii de servicii au ca obiect servicii pentru perioadele 10-25.04.2010, 1-15.05.2010 respectiv 05-20.05.2010;

- pentru factura, emisa de SC E, avand in scris pe factura „servicii cazare conform contract nr.12”, SC X nu a prezentat contract incheiat cu furnizorul si nici un alt in scris insusit de parti din care sa rezulte perioada pentru care s-au facturat cazarile, numarul si

identitatea persoanelor care au beneficiat de cazare, locul cazarii, scopul si finalitatea economica pentru care a avut loc deplasarea respectiv cazarea.

- cazarea la A: cazare pentru auditoriu Agentiei Nationale a Medicamentului pentru o vizita de lucru privind inspectia periodica a depozitului x" nu este justificata cu documente- ordin de deplasare cu informatii privind identitatea persoanelor care s-au deplasat, scopul deplasarii, perioada deplasarii, decont de cheltuieli, care sa cuprinda toate elementele pe care le presupune o deplasare (transport, cazare, diurna) si documente justificative privind scopul si finalitatea economica a deplasarii;

- participarea unui angajat si administratorului la un targ de turism la care a asigurat "practic intrarea pe piata de turism internationala" a SC X ca prestator de servicii in turism- nu se confirma in realizarea veniturilor impozabile a SC X in perioada verificata, societatea nu a inregistrat nici un venit din activitate in domeniul turismului; nu a prezentat contracte incheiate cu furnizorii de servicii si nici un alt in scris insusit de parti din care sa rezulte perioada pentru care s-au facturat cazarile, numarul si identitatea persoanelor care au beneficiat de cazare, locul cazarii, scopul si finalitatea economica pentru care a avut loc deplasarea respectiv cazarea iar facturile nu contin informatiile enumerate anterior;

Din analiza raspunsurilor date de reprezentantul legal al societatii si documentele prezentate in sustine organele de inspectie fiscala au concluzionat faptul ca achizitia de servicii inregistrate in evidentele contabile ale societatii conform facturilor mai sus enumerate nu sunt justificate, documentele prezentate nu sunt conforme prevederilor legale in sensul ca informatiile din documentele primare si explicatiile din evidenta contabila, prezentate de SC X nu asigura identificarea continutului operatiunilor, consemnarea completa si exacta a acestora, nu fac dovada participarii acestora la operatiuni impozabile, care sa probeze legal operatiunea si sa confere documentelor prezentate calitatea de documente justificative in baza carora se efectueaza inregistrarea in contabilitate respective deducerea TVA.

In temeiul prevederilor art.6 din Legea nr.82/1991 privind Legea contabilitatii, republicata cu completarile si modificarile ulterioare precum si prevederile art.145 si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA.

Asupra TVA stabilita suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala prin Raportul de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere/dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si 120<sup>1</sup> din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

B) In ceea ce priveste impozit pe profit, majorarile de intarziere, dobanzile si penalitati de intarziere, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta urmatoarele:

#### 1.Anul 2007

Organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit fata de pierderea fiscala declarata de SC X la finele exercitiului anului 2007.

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuieli care se compun din:

-cheltuieli inregistrate in evidentele contabile in baza facturii reprezentand "lucrari de servizare calculatoare companie " emisa de SC A -pentru care SC X nu a prezentat contractul incheiat intre parti sau orice alte documente justificative privind efectuarea serviciilor;

Cheltuielile au fost respinse la deducere in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile pct.48 din

H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

- cheltuieli cu servicii prestate de SC M SRL pentru care societatea nu a facut dovada pana la data de 30.06.2012 ar fi realizat venituri impozabile urmare a functionarii si utilizarii aparatului de osteodensitometrie DXA pentru care au fost angajate costurile care au avut la baza contractul de punere in functiune si asigurarea service-ului si intretinerii periodice in perioada de post garantie pentru osteodensitometrie Prodygi; din documentele prezentate nu rezulta ca societatea a realizat venituri din consultatii, investigatii , diagnosticare tratament medical asigurat unor pacienti pe perioada 01.01.2007-30.06.2012; nu au fost prezentate documente din care sa rezulte ca serviciile au fost prestate efectiv de SC M SRL.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca ,in conditiile prezentate societatea nu poate beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de mentenanta aparat de osteodensitometrie avand in vedere prevederile art.19 alin.(1) art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

-cheltuieli cu servicii de consultanta prestate de SC F potrivit Contractului, in vederea obtinerii de fonduri nerambursabile pentru realizarea "Crescatoriei de sturioni cu sistem intensiv";

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala nu au identificat concretizarea acestor cheltuieli prin realizarea de venituri din activitate piscicola sau din activitati de alta natura decat prestari servicii medicale;

De asemenea , SC X nu a prezentat documente care sa dovedeasca efectuarea serviciilor asa cum sunt ele mentionate in contract, respectiv studiile de fezabilitate,proiectele de arhitectura, tehnologice,etc, care sa dovedeasca materializarea obiectivelor asumate;nu prezinta documente care sa probeze depunerea proiectelor la finantator, primirea vreunui aviz, selectarea cererii in vederea obtinerii unei finantari sau documente care sa ateste realizarea obiectivului contractului respectiv obtinerea efectiva a unui contract de finantare;

Organele de inspectie fiscala specifica faptul ca societatea a initiat o activitate piscicola, respectiv o crescatorie de pastravi, la locatia din loc. P imobil aflat in patrimoniul societatii de la data de 14.07.2005 dar declarat ca punct de lucru doar la data de 25.05.2009 prin Cerere de mentiuni la ORC; in anul 2007 locatia nu figureaza declarata ca sediu secundar care concursa la realizarea veniturilor societatii asa cum prevede art.73, alin.(2) sau art.75 (art.75, alin.(2) sau art.77) din OG 92/2003 republicata cu completarile si modificarile ulterioare;

Totodata organele de inspectie fiscala au constatat ca , societatea a angajat costuri privind servicii de consultanta pentru activitatea piscicola, aferente locatiei din loc. P, fara sa aiba cuprins in obiectul de activitate acest gen de activitati;

Potrivit Cererii de mentiuni la ORC privind deschiderea punctului de lucru mentionat anterior, societatea a declarat ca activitati desfasurate la acest punct de lucru este "Productia de bauturi racoritoare nealcoolice, productia de ape minerale si alte ape imbuteliate" si "Activitati ale agentii turistice".

Astfel, organele de inspectie fiscala au retinut ca societatea nu justifica inregistrarea acestor cheltuieli ca fiind deductibile fiscal astfel in temeiul prevederilor art.19 alin.(1) art.21 alin.(1) alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.48 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu serviciile de consultanta in valoare de 11.849 lei.

-cheltuieli cu servicii executate de terti, inregistrate in evidentele contabile in contul 628 in baza facturilor reprezentand contravaloare lucrari de constructii montaj conform facturilor emise de SC T, contravaloare lucrari amenajari conform facturilor emise de SC

A, lucrari conform facturilor emise de SC S, lucrari de amenajare spatiu verde emise de SC F;

Din analiza documentelor privind lucrari de constructii montaj inregistrate in contabilitate in baza facturilor emise de SC T precum si analiza Contractului incheiat cu T, organele de inspectie fiscala au constatat inadvertente in ce priveste obiectul contractului, care consta in "realizarea unei constructii situate in localitatea P., Constructia se va realiza pe imobil aflat in proprietatea beneficiarului..."; prin urmare obiectul contractului nu reprezinta amenajarea bazinelor piscicole cum sustine reprezentantul societatii in raspunsul dat la notele explicative luate de organele de inspectie fiscala;

Valoarea contractului, potrivit pct.V, a fost stabilita ca fiind de... lei exclusiv TVA, iar valoarea facturilor emise de SC T catre SC X este mai mare.

Durata contractului, potrivit pct.IV din contract, a fost stabilita ca fiind de 22 zile lucratoare de la data incheierii contractului (21.02.2007), iar facturile sunt emise de SC T in luna martie, aprilie, noiembrie si decembrie 2007;

Organele de inspectie fiscala au constatat ca situatiile de lucrari prezentate de societate prezinta deficiente de forma si fond: niciuna din situatiile de lucrari prezentate nu sunt semnate/insusite de beneficiar; SC T emite un numar de sapte facturi (prezentate in anexa 5) a caror valoare totala este de.. lei fara TVA, iar situatiile de lucrari prezinta consumuri materiale, consumuri cu manopera, consumuri cu functionarea utilajelor, consumuri cu transporturile de material au valoare mai mare. Situatiile de lucrari, intocmite pentru lucrarea "constructii pastravarie pensiune"nu se regasesc in totalul facturilor emise catre SC X, ele nu sunt intocmite pe stadii de lucrari, asa cum au fost ele facturate, facturile nefiind astfel emise in baza situatiilor de lucrari acceptate de beneficiar, asa cum prevad normele legale; Potrivit situatiilor de lucrari prezentate, sunt evidentiata consumuri de otel beton, plasa sudata, ciment, caramizi, placi vata mineral, grinzi, placi OSB placare pereti, etc, manopera cu aplicat tencuieli, parchetar, mozaicar, zugrav, lucrari specifice unor lucrari de constructii cladiri si nu amenajari piscicole, lucrari care se executa in baza unei autorizatii de construire, pe care SC X nu a pus-o la dispozitia echipei de inspectie fiscal.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile prestate de SC T SRL nu reprezinta cheltuieli efectuate in scopul realizarii veniturilor impozabile aferente exercitiului financiar 2007, acestea reprezentand in fapt lucrarile de constructii, de amenajare care trebuiau inregistrate de societate in cont 231 „Imobilizari in curs” fiind lucrari de natura investitionala lucrari de constructii, modernizare avand ca efect realizarea unor cladiri noi sau imbunatatirea gradului de confort, reabilitarea si modernizare a unor imobilizari existente, care majoreaza valoarea imobilului care urmeaza a fi supus amortizarii; recuperarea acestor cheltuieli urmand a se face pe seama cheltuielilor cu amortizarea pe durata normala de utilizare a imobilului sau pe o noua durata si nu direct pe seama cheltuielilor aferente activitatii de baza .

Prin urmare, societatea a evidentiata in mod eronat lucrarile de constructie in contul 628 „Cheltuieli cu serviciile executate de terti”.

Pentru facturile emise de furnizorii: SC A, SC S si SC F, in timpul controlului societatea nu a prezentat documente justificative -situatii de lucrari, rapoarte de lucru, procese verbale, etc., care au stat la baza inregistrarii in evidentele contabile a cheltuielilor, conform facturilor emise de acesti furnizori.

Astfel, in temeiul prevederilor art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991 republicata, art.19 alin.(1) , art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.f) si m), art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si pct.48 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile reprezentad servicii executate de terti.

-cheltuieli cu servicii executate de terti , inregistrate in evidentele contabile in baza facturii emisa de SC A SRL;

Organele de inspectie fiscala au constatat ca prin inregistrarea pe cheltuieli a facturii emisa de SC A SRL societatea nu a respectat prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991 republicata, pct.45, pct.207, pct.218 din Ordinul nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, art.19, art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si au respins la deductibilitate cheltuielile .

-cheltuieli de deplasare inregistrate in evidentele contabile in baza facturii emisa de SC S reprezentand "cazare" pentru 2 persoane ;

In timpul controlului societatea nu a prezentat documente care sa justifice natura deplasarii, persoanele care s-au deplasat, scopul si finalitatea economica a deplasarii din care sa rezulte ca cheltuielile inregistrate in contabilitate au fost efectuate in scopul realizarii de operatiuni impozabile, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au respins la deducere cheltuielile in conformitate cu prevederile art. 6 din Legea contabilitatii nr.82/1991 republicata, art.19, art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-cheltuieli de deplasare inregistrate in contabilitate in baza unui ordin de plata valutar, prin nota contabila 625"Cheltuieli cu deplasarile"=5124"Conturi la banci in valuta" fara a prezenta documente justificative legale din care sa rezulte natura cheltuielilor, persoanele care au efectuat deplasarea, scopul deplasarii.

In timpul controlului, urmare a solicitarii de informatii suplimentare de catre organele de inspectie fiscala, societatea, prin reprezentant, sustine ca administratorul societatii a urmat un curs de management, desfasurat in Belgia iar cheltuielile inregistrate reprezinta taxa scolarizare, cheltuieli cu cazarea, diurna.

Anexeaza in sustinere:

-invoice, reprezentand contravaloare excursie de studii, document inregistrat distinct in evidentele contabile conduse de SC X, in luna martie 2007, prin nota contabila 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti " = 401438 "Furnizor" analitic V, evidentiat si in jurnalul de cumparari intocmit la luna martie 2007, document care nu face obiectul solicitarilor organelor de inspectie fiscala;

- un in scris, scrisoare de corespondenta cu V potrivit careia intreaga taxa de participare la cursul sustinut de aceasta institutie trebuia achitata pana la data de 01 august 2006, si ca pentru platile efectuate, participantii primesc factura, dovada platilor efectuate.

Din continutul in scrisului prezentat, organele de inspectie fiscala au retinut ca acest in scris face referire la o factura/invoice atasata scrisorii reprezentand contravaloarea cursului pentru anul 2006-2007, factura pentru care este precizata obligatia achitarii pana la data de 01 august 2006, platile efectuate fiind confirmate prin emiterea de chitante; in scrisul prezentat se refera la o eventuala cheltuiala efectuata in anul 2006, deci nu este cheltuiala aferenta exercitiului financiar 2007;

Din documentele prezentate organele de inspectie fiscala au retinut ca cheltuieli reprezentand contravaloare curs de management cu costuri adiacente: cazare, diurna, etc. a carui beneficiar este actionarul societatii, sunt in fapt cheltuieli efectuate in favoarea actionarului si nu elemente de cost aferente veniturilor obtinute;

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca documentul prezentat de societate in sustinere nu este o factura reprezentand contravaloare cursului, deci in scrisul prezentat nu are calitatea de document justificativ financiar contabil in sustinerea operatiunii, deoarece nu s-a prezentat o factura care sa consemneze complet si exact operatiunea derulata in exercitiul financiar 2007, care sa probeze legal operatiunea si sa confere calitatea de documente justificativ in baza caruia se efectueaza inregistrarea in contabilitate, respectiv incadrarea fiscala a operatiunii in sensul deductibilitatii fiscale,

societatea nerespectand astfel prevederile art.21, alin.(4) lit.e), lit.f) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare,-Titlul II, pct. 43, lit.b) din HG nr.44/2004, art.6, alin.(1) si (2) din Legea nr.82/1991 privind Legea contabilitatii, republicata cu completarile si modificarile ulterioare.

Prin urmare organele de inspectie fiscala au considerat ca fiind nedeductibile fiscal cheltuielile de deplasare.

-cheltuieli cu materiale consumabile inregistrate in evidentele contabile in baza unor facturi reprezentand materiale de constructii (nisip, ciment, fier beton, plasa sudata,OSB, gresie, faianta, rigips, vopsea materiale acoperis-membrana aerisire, tigle, coame) materiale instalatii apa/canalizare, sanitare, electrice, apometre, paratraznet, calorifere, mobilier bai.

Organele de inspectie fiscala au solicitat informatii suplimentare referitoare la cheltuielile inregistrate in contabilitate precum si documente justificative privind obiectivele asupra carora s-au efectuat lucrarile, situatii de lucrari care sa justifice natura lucrarilor efectuate, locatia unde au fost efectuate lucrarile, consemnarea completa si exacta a lucrarilor, date referitoare la natura si cantitatea lucrarilor efectuate.

In raspunsul formulat societatea, prin reprezentat, sustine ca materialele in cauza au fost utilizate pentru amenajarea bazinelor piscicole, care au necesitat o serie de lucrari de constructie si reamenajare a bazinelor existente, sedimentarea instalatiilor de transport apa in bazine si in statiile de incubare icre, fiind necesare materiale de constructii, instalatii apa/canalizare, incalzire si dotarea unei camere de lucru si magazie pentru personalul de deservire. S-au executat lucrari cerute de consultanti pentru finalizarea fluxului tehnologic prezentat in proiect.”

Potrivit raspunsului formulat de societate organele de inspectie fiscala au constatat ca achizitiile sunt de natura investitionala , lucrari de constructii, modernizare care nu reprezinta cheltuieli efectuate in scopul realizarii veniturilor impozabile aferente exercitiului financiar 2007; in fapt suma reprezentand materiale de constructii achizitionate prin facturile prezentate in anexa 5 trebuiau inregistrate de societate ca atare in cont 231 „Imobilizari in curs”, avand ca efect realizarea unor cladiri noi sau imbunatatirea gradului de confort, reabilitarea si modernizarea a unor imobilizari existente, care majoreaza valoarea imobilului; recuperarea acestor cheltuieli urmand a se face pe seama cheltuielilor cu amortizarea pe durata normala de utilizare a imobilului sau pe o noua durata si nu direct pe seama cheltuielilor aferente activitatii de baza.

Totodata, organele de inspectie fiscala precizeaza ca societatea nu a prezentat situatii de lucrari din care sa rezulte in ce cantitati au fost ele incluse in lucrari materialele achizitionate, cand anume s-au efectuat lucrarile, cum a fost asigurata manopera pentru lucrarile in care au fost consumate materialele de constructii si caror imobile au fost destinate aceste cheltuieli angajate.

In conditiile in care cheltuielile privind achizitiile de materiale nu au fost utilizate in scopul obtinerii de venituri pe perioada verificata iar societatea nu a prezentat documente legale privind destinatia materialelor achizitionate, organele de inspectie fiscala au respins la deducere cheltuielile in conformitate cu prevederile art.21, alin.(4) lit.e), lit.f) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare,-Titlul II, pct. 43, lit.b) din HG nr.44/2004, art.6, alin.(1) si (2) din Legea nr.82/1991 privind Legea contabilitatii, republicata cu completarile si modificarile ulterioare.

- cheltuieli inregistrate in contul 6028”Cheltuieli privind alte materiale consumabile” reprezentand mancare pentru pesti , icre embrionate pastrav curcubeu si alte materiale utilizate la intretinerea pestilor, achizitionate de la SC R SRL ;



Din informatiile furnizate de reprezentantul societatii organele de inspectie fiscala au retinut ca in localitatea P, SC X a initiat o activitate piscicola respectiv o crescatorie de pastravi, bunurile achizitionate fiind destinate acestei activitati.

Din documentele prezentate in timpul controlului organele de inspectie fiscala au constatat ca locatia din P se afla in patrimoniul societatii din data de 14.07.2005; a fost declarata ca punct de lucru in data de 25.05.2009 prin Cererea de mentiuni inregistrata la ORC insa societatea pe perioada verificata nu a inregistrat venituri ca urmare a desfasurarii unei activitati la acest punct de lucru.

Organele de inspectie fiscala specifica faptul ca pentru activitatea piscicola societatea a angajat costuri fara ca aceasta sa aiba cuprins in obiectul de activitate acest gen de activitati;Potrivit Cererii de mentiuni inregistrata la ORC privind deschiderea punctului de lucru, societatea a declarat ca activitate desfasurata la acest punct de lucru”Productia de bauturi racoritoare nealcoolice, productia de ape minerale si alte ape imbuteliate” si “Activitati ale agentilor turistice.”

Fata de cele prezentate, organele de inspectie fiscala au respins la deducere cheltuielile privind alte materiale consumabile reprezentand mancare pentru pesti , icre embrionate pastrav curcubeu si alte materiale utilizate la intretinerea pestilor pe motiv ca acestea nu au participat la realizat la realizarea de venituri impozabile si nu au condus la dezvoltarea activitatii societatii, nerespectand astfel prevederile art.2 alin.(1) din Legea nr.82/1991, republicata, pct.125, 132, 212 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-cheltuieli cu materialele de natura obiectelor de inventar inregistrate de societate in contul 603”Cheltuieli privind materiale de natura obiectelor de inventar” reprezentand: pat supraetajat, TV LCD (societatea detine televizoare conform listei mijloacelor fixe), saltea 2 buc, rezervor apa, hidrofor, mobilier living Bahamas, fotolii lux tera, tamplarie PVC, comoda, somiera, dulap, masute 3 buc, comoda TV, noptiera, cada 2 buc, pat, sofa, lenjerie pat 2 persoane, lenjerie pat copii,postere,etc,(facturile de achizitie sunt prezentate in anexa 5 la actul de control ) fara ca echipa de inspectie fiscala sa constate dezvoltarea activitatii societatii, in sensul obtinerii, inregistrarii de venituri impozabile, altele decat cele derulate de societate in perioada anterioara, care sa justifice angajarea de catre societate a acestor cheltuieli.

Din informatiile primite de la reprezentantul societatii, s-a retinut ca obiectele de inventar achizitionate au fost destinate amenajarii unei agentii de turism in localitatea P.

In raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala precizeaza ca societatea nu a prezentat niciun document privind autorizarea unei agentii de turism care sa desfasoare activitate pentru SC X iar in evidentele contabile ale societatii pe perioada verificata nu au fost inregistrate venituri provenind din aceasta activitate.

Astfel, in conformitate cu prevederile art.19, art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si OG nr.58/1998 privind organizarea si desfasurarea activitatii de turism in Romania organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu obiectele de inventar.

-cheltuieli cu utilitatile;gaz,curent electric si cheltuieli privind impozitele si taxele locale aferente imobilelor situate in localitatea P si B , spatii aflate in patrimoniul societatii dar care nu au fost utilizate in scopul obtinerii de venituri impozabile;

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat cu utilitatile si taxele si impozitele locale pentru imobilul situat in localitatea P si cheltuieli cu utilitatile si taxele si impozitele locale pentru imobilul din Bucuresti , in conditiile in care imobilul situat in localitatea P a fost declarat punct de lucru in data de 25.08.2009 iar imobilul din B a

fost declarat punct de lucru in data de 05.10.2012, conform cererilor de mentiuni inregistrate la ORC.

In conditiile in care societatea nu face dovada utilizarii imobilelor in cauza in scopul obtinerii de venituri, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu utilitatile si taxale si impozitele locale aferente imobilelor in cauza in conformitate cu prevederile art.19, art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-35.200 lei reprezentand cheltuieli cu amortizarea unor mijloace fixe;

In cursul anului 2007, societatea a achizitionat o serie de bunuri, inregistrate de societate ca imobilizari corporale in cont 214 "Mobilier, aparatura birotica", reprezentand mobilier divers: bar ext. Lux Tera, mobilier Aqua Tera, 2 buc seturi mobilier, centrala termica (societatea detine potrivit listelor mijloacelor fixe diverse seturi de mobilier si alte doua centrale termice), aferent carora se inregistreaza lunar cheltuieli cu amortizarile, fara ca organele de inspectie fiscala sa identifice locul si modul de participare a acestor achizitii la obtinerea veniturilor impozabile sau la scaderea costurilor.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala au solicitat reprezentantului legal informatii suplimentare cu privire la bunurile achizitionate precum si documente justificative privind destinatia si utilizarea acestor bunuri in obtinerea de venituri/operatiuni impozabile, necesitatea si utilitatea acestor achizitii in vederea obtinerii de venituri pe anul 2007.

Prin raspunsul formulat, administratorul societatii precizeaza ca achizitiile sunt destinate spatiului detinut de societate in localitatea P "Centrala termica: pentru functionarea si pentru confortul termic al angajatilor, conform normelor in vigoare, in sezonul rece".

De asemenea, societatea inregistreaza cheltuieli cu amortizarea imobilizarilor corporale inregistrate in cont 212 "Cladiri", reprezentand potrivit listelor de inventariere, prezentate de societate: Cladire B, Constructie P si amenajare piscicola P.

Dupa cum s-a prezentat si la celelalte puncte, societatea nu poate proba realizarea de venituri impozabile din aceste locatii pentru care societatea a inregistrat in contabilitate cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe in cauza.

Din lista mijloacelor fixe prezentata, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea detine in patrimoniu un aparat de osteodensitometrie, achizitionat in septembrie 2002 si pentru care din septembrie 2002 pana la 31.12.2007 societatea a inregistrat cheltuieli cu amortizarea acestuia iar SC X nu a realizat de venituri din activitate medicala; societatea nu a realizat venituri din consultatii, investigatii, diagnosticare, tratament medical asigurat unor pacienti, in toata perioada verificata; nu poate justifica finalitatea economica in sensul ca aparatul a participat la realizarea de venituri impozabile, nu a condus la dezvoltarea activitatii societatii, societatea nu a prezentat documente care sa justifice amortizarea acestui aparat in scopul obtinerii operatiunilor impozabile .

Organele de inspectie fiscal au determinat cuantumul cheltuielilor cu amortizarile aferent acestor imobilizari, inregistrate ca element de cost in anul 2007, potrivit balantei mijloacelor fixe prezentate de societate, in baza ratelor lunare de amortizare si data achizitionarii imobilizarilor,

Echipele de inspectie fiscala au constatat ca societatea inregistreaza si deduce cheltuieli cu amortizarile mijloacelor fixe detinute fara ca acestea sa fie utilizate efectiv intr-o activitate producatoare de venituri.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuielile nu sunt efectuate in scopul realizarii veniturilor si au respins la deducere aceste cheltuieli in conformitate cu prevederile art.19 alin.(1), art.21 alin.(1), alin.(3) lit.i), art.24 alin.(1) si (2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, Titlul II, pct. 70<sup>^</sup>2 din HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv cu prevederile, pct.

III, anexa 1, HG 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea si duratele normale de functionare a mijloacelor fixe si cu prevederile pct. 65, sectiunea 7, cap. 2, anexa 1 din OMFP 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Urmare a considerarii ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor mai sus enumerate, organele de inspectie fiscala, in temeiul prevederilor art 19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au recalculat profitul impozabil si au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit.

Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere/dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art.119, 120 si 120<sup>1</sup> din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

#### Anul 2008

Organele de inspectie fiscala pe anul 2008, au majorat veniturile societatii si au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuieli.

In ceea ce privesc veniturile stabilite suplimentar, din raportul de inspectie fiscala rezulta ca acestea se compun din:

- venituri stornate de societate pentru care nu a prezentat documente pentru acesta operatiune;

Urmare a verificarii facturilor emise de societate si inregistrarea lor in evidentele financiar contabile, organele de inspectie fiscala au identificat, in luna aprilie 2008 inregistrarea in evidentele contabile, jurnal de vanzari si decont TVA un numar de trei facturi de stornare („in rosu”); pentru care SC X nu a prezentat facturile de stornare.

Din raspunsul reprezentantului legal al societatii, la nota explicativa luata de organele de inspectie fiscala a rezultat faptul ca stornarile in cauza reprezinta facturi emise in anii 2005, 2006 catre clientii mai sus enumerati si neachitate pana in luna aprilie 2008 si care nu vor mai fi achitate.

In timpul controlului societatea nu a prezentat documente care sa probeze una din cauzele prevazute de lege privind deductibilitatea pierderilor inregistrate din creante neincasate astfel ca organele de inspectie fiscala in temeiul prevederilor pct.41 si 45 din sectiunea 6, cap.II anexa 1 a OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile cu directivele europene, art.19 alin.(1) , art.21 alin.(2) lit.n) art.21 alin.(4) lit.o) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, au reintregit veniturile societatii cu sumele stornate.

-venituri stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala;

Organele de inspectie fiscala, urmare a verificarii facturilor - parcurgerea si confruntarea marjei de numere alocata si utilizata, in anul 2008 si inregistrarea acestora in contabilitate au constat ca in luna martie 2008, SC X a emis facturile catre clienti pentru care nu a prezentat originalul, nu poate face dovada anularii acestor facturi si nu le-a inregistrat in contabilitate.

Prin neinregistrea in evidentele contabile a facturilor mai sus enumerate, societatea a incalcat prevederile art.17, alin. (2) din Legea 82/1991 privind Legea contabilitatii, republicata cu completarile si modificarile ulterioare coroborat cu cap. 2, sectiunea 5, pct.38, alin.(1) din Anexa 1 la OMFP 1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cap.2, sectiunea 7, pct. 211 si 212, lit.a) din Anexa nr. 1 din OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene; art.19, alin.(1) din Leg.571/2003 privind Codul Fiscal, republicata cu completarile si modificarile ulterioare, Titlul II, pct.12 si 13 din HG 44/2004.

Astfel organele de inspectie fiscala au majorat veniturile impozabile ale societatii.

Urmare a verificarii organelor de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuieli, care se compun din:

-cheltuieli privind servisiare calculatoare facturate de SC A , pentru care SC X SRL in timpul controlului nu a prezentat contractul incheiat intre parti sau orice alt document justificativ (situatii de lucrari, rapoarte de lucru, procese verbale de receptie a lucrarilor )din care sa rezulte prestarea serviciilor.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-cheltuieli cu serviciile prestate de SC M SRL,

Urmare a verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca Contractul incheiat cu SC M are ca obiect "punerea in functiune si asigurarea service-ului si intretinerii periodice in perioada de post-garantie, pentru osteodensitometrie Prodigy...",

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada verificata , SC X nu a inregistrat venituri impozabile din utilizare aparatului pentru care s-au inregistrat cheltuielile cu punerea in functiune, asigurarea service-ului si intretinerii periodice in perioada de postgarantie, pentru osteodensitometrie Prodigy; cheltuielile cu servicii de mentenanta aparat de osteodensitometrie nu au putut fi justificate in sensul ca acestea nu au participat la realizarea de venituri impozabile, nu au condus la dezvoltarea activitatii societatii iar societatea nu a prezentat documente care sa justifice prestarea efectiva a acestora in scopul obtinerii operatiunilor impozabile.

In temeiul prevederilor art.19, alin. (1), art.21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu Titlul II, pct. 12 din HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile.

-cheltuieli inregistrate in contabilitate in baza facturii emisa de SC Q SRL ;

In timpul controlului, pentru cheltuielile cu serviciile, societatea contestatoare a prezentat organelor de inspectie fiscala contractul incheiat cu alt furnizor de servicii decat cel care a emis factura.

In conditiile in care societatea nu a prezentat Contractul de prestari servicii incheiat cu SC Q, care a emis factura in baza careia au fost inregistrate in contabilitate cheltuielile in cauza, precum nici alte documente din care sa rezulte ca serviciile au fost prestate de acest furnizor organele de inspectie fiscala au respins la deducere cheltuielile in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si prevederile pct.48 din H.G. Nr.44/2004, dat in aplicarea acestui articol.

- cheltuieli inregistrate in contabilitate in baza facturii emisa de SC V;

Organele de inspectie fiscala au constatat ca:

-din materialele prezentate, respectiv contractul de servicii incheiat incheiat cu SC V, al carui obiect este evaluare proiect, serviciile de evaluare au ca scop analiza proiectului ce urmeaza a fi completat in aplicatia Action Web si elaborarea unui raport cu riscuri si recomandari..." nu se pot identifica elemente privind continutul, destinatia proiectului analizat in cadrul acestui contract.

SC X nu a prezentat documente din care sa rezulte realizarea efectiva a serviciilor de evaluare cu informatii asupra obiectului evaluarii, descrierea proiectului supus evaluarii, a rezultatelor evaluarii.

Organele de inspectie fiscala au retinut ca cheltuielile in cauza nu se justifica, acestea nu au condus la dezvoltarea activitatii societatii; asa cum rezulta si din raspunsul

formulat de societate proiectul pentru obtinerea de fonduri europene pentru instruirea personalului medical a fost respins in anul 2010.

In conformitate cu prevederile art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile.

-cheltuieli cu serviciile efectuate de terti, inregistrate in contabilitate in contul 628, in baza unor facturi emise de SC E SRL.

Din raspunsul dat de reprezentantul societatii , organele de inspectie fiscala au retinut ca SC C a efectuat operatiuni de montare a unor dispozitive de securitate pentru asigurarea supravegherii gestiunii si a persoanelor care acceseaza camerele de depozitare a medicamentelor din Depozitul X , conform devizului.

Analizand devizul prezentat de societate in timpul controlului, organele de inspectie fiscala au constatat ca devizul in cauza nu este insusit de parti, acesta nefiind semnat si stampilat de SC E, nu are inscise informatii privind data emiterii documentului, preturile bunurilor si serviciilor evidentiata in deviz.

Organele de inspectie fiscala specifica faptul ca in timpul controlului societatea nu a prezentat contractul incheiat cu SC E in conditiile in care pe factura este inscris contractul.

Totodata, organele de inspectie fiscala precizeaza ca bunurile inscrise in deviz sunt de natura imbunatatirii gradului de confort, reabilitare si modernizare a unor imobilizari existente care trebuiau inregistrate in contul 231"Imobilizari In curs" , recuperarea acestor cheltuieli urmand a se recupera pe seama cheltuielilor cu amortizarea pe durata normala de utilizare a imobilului sau pe o noua durata.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile , in conformitate cu prevederile art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) alin.(4) lit.m) si art.24 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-cheltuieli cu deplasarile inregistrate in contabilitate in conturile 625"Cheltuieli cu deplasari", 624"Cheltuieli cu transportul"

Organele de inspectie fiscala au constatat societatea a inregistrat in evidentele contabile factura reprezentand "contravaloare zbor Blue Air,;" cheltuieli suplimentare emisa de B reprezentand bilete de avion pentru un numar de 6 persoane care nu au nicio calitate in cadrul societatii.

In timpul controlului societatea nu a prezentat documente care sa justifice aceste cheltuieli astfel ca organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate aceste cheltuieli in conformitate cu prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991 republicata, art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

-cheltuieli cu materialele consumabile

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli in contul 6021,„Cheltuieli cu materiale auxiliare”, in baza facturilor reprezentand contravaloare materiale de constructii (cherestea rasinoase, pavele, caramida samota, fier beton,plasa sudata, ciment,vopsea, tuburi beton, tabla, gresie), materiale instalatii apa/canalizare, sanitare, electrice.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca suma nu reprezinta cheltuieli efectuate in scopul realizarii veniturilor impozabile aferente exercitiului financiar 2008, in fapt materiale de constructii achizitionate prin facturile prezentate in anexa 6 trebuiau

inregistrate de societate ca atare in cont 231 „Imobilizari in curs”, avand in vedere ca societatea a prezentat in sustinere Autorizatie de construire in baza proiectului de lucrari.

Societatea a prezentat in sustinere si Contractul incheiat cu SC T in care se precizeaza ca:”Durata contractului este de 12 luni...”; societatea nu prezinta alte inscrisuri prin care sa se prelungeasca durata acestuia, prin urmare acest contract nu reprezinta document de justificare a cheltuielilor materiale inregistrate in contabilitate in anul 2008.

De asemenea, Autorizatia de construire anexata spre justificare, este emisa in 08.05.2009 de catre Primaria orasului P si nu poate justifica consumuri din anul 2008.

In conditiile in care societatea nu a justificat cu documente (situatii de lucrari) cheltuielile cu materialele de constructie, organele de inspectie fiscala au considerat ca aceste operatiuni sunt de natura investitionala, care conduc la crearea de imobilizari corporale sau modernizarea celor existente, recuperarea acestor cheltuieli urmand a se face pe seama cheltuielilor cu amortizarea pe durata normala de utilizare a imobilului sau pe o noua durata si nu direct pe seama cheltuielilor aferente activitatii de baza.

Lucrarile de investitie reprezinta un activ corporal asa cum sunt ele definite de prevederile pct. 64, 88, 94,95, 97 din sectiunea 7, capitolul II, Anexa nr. 1 din OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Prin urmare, in temeiul prevederilor art.6 din legea contabilitatii nr.82/1991 republicata, art. 19 alin. (1) , art.21 alin.(1), art.24 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu materialele.

-cheltuieli privind materialele consumabile inregistrate in contabilitate in contul 6028 reprezentand mancare pentru pesti si alte materiale utilizate la intretinerea pestilor respectiv achizitii/consumuri de conifere de diverse tipuri (brad, abies SP, ), thuja, pomi fructiferi, butasi vie, trandafiri, capsuni, bulbi seminte de plante, plante, gazon, iarba., pentru care societatea nu a facut dovada ca sunt destinare realizarii de venituri impozabile pe perioada verificata.

Cheltuielile au fost respinse la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.2 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, pct.125, 132, 212 alin.(1) si (2) din sectiunea 7, cap.II din O.M.F.P.1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal .

-cheltuieli privind alte materiale consumabile inregistrate in contabilitate in contul 6028;

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuielile au fost inregistrate in contabilitate cu factura reprezentand materiale de constructii emisa de un furnizor , de doua ori reprezentand contravaloare materiale consumabile .

Organele de inspectie fiscala au considerat operatiunile ca fiind inregistrate fara a avea la baza un document justificativ si au respins la deductibilitate cheltuielile in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal .

-cheltuieli cu materiale de natura obiectelor de inventar

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in contul 603 „Cheltuieli privind materiale de natura obiectelor de inventar”, bunuri, reprezentand: console jocuri Nintendo, DVD cu povesti pentru copii, cuptor cu microunde, mobilier: comode TV, lampa solar, 2 buc.lazi frigorifice, pompa gradina, combina frigorifica, tacamuri, tocatoare, oale, suport farfurii, dulap pantofi, parasolar, masa copii, sezlong, saltea sezlong, 2 buc.hamac, razatoare, forma inghetata, storuri,

caserola, scaun auto copii „Chico”, 2 buc. saltea Roma, etc. (facturile de achizitie sunt prezentate in anexa 6 la actul de control ) fara ca organele de inspectie fiscala sa constate dezvoltarea activitatii societatii, in sensul obtinerii, inregistrarii de venituri impozabile, altele decat cele derulate de societate in perioada anterioara, care sa justifice angajarea de catre societate a acestor cheltuieli.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale organele de inspectie fiscala au solicitat informatii reprezentantului societatii, precum si documente justificative, insa in timpul controlului nu a fost prezentata o justificare referitoare la darea in consum a obiectelor de inventar inregistrate pe cheltuieli deductibile fiscal.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile in conformitate cu prevederile art. 19, alin. (1) art.21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

-cheltuieli cu utilitatile - gaz si curent electric si cheltuieli privind impozitele si taxele locale aferente imobilelor situate in localitatea P, punct de lucru declarat incepand cu data de 25.08.2009 si aferenta imobilului situat in B, spatiu aflat in patrimoniul societatii din data de 31.10.2002 declarat punct de lucru in data 05.10.2012;

Organele de inspectie fiscala, urmare a verificarii au constatat ca imobilele in cauza nu au fost utilizate in scopul obtinerii de venituri impozabile, astfel ca in temeiul prevederilor art.19, art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu utilitatile si taxale si impozitele locale aferente acestor imobile.

-cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea are in patrimoniu o serie de immobilizari corporale, evidentiata in cont 214”Mobilier, aparatura birotica”, reprezentand mobilier divers: bar ext. Lux Tera, mobilier Aqua Tera, 2 buc seturi mobilier, centrala termica (societatea detine potrivit listelor mijloacelor fixe diverse seturi de mobilier si alte doua centrale termice), aferent carora se inregistreaza lunar cheltuieli cu amortizarile, fara a face dovada ca aceste mijloace fixe sunt destinate realizarii de venituri impozabile.

De asemenea , societatea inregistreaza cheltuieli cu amortizarea immobilizarilor corporale inregistrate in cont 212 “Cladiri”, reprezentand potrivit listelor de inventariere:Cladirea din B si P.

Din documentele prezentate in timpul controlului, societatea nu a facut dovada ca pe perioada 2007-2012, aceste cladiri ar fi fost utilizate in scopul desfasurarii activitatii societatii si obtinerii de venituri impozabile.

Organele de inspectie fiscala, din lista mijloacelor fixe, prezentata au constatat ca societatea detine in patrimoniu un aparat de osteodensitometrie achizitionat in septembrie 2002, pentru care in septembrie 2002 pana la 31.12.2008 societatea a inregistrat cheltuieli cu amortizarea acestuia desi societatea nu a facut dovada ca ar fi inregistrat in evidentele contabile venituri impozabile din folosirea acestui aparat in activitatea desfasurata de societate.

Pe perioada verificata societatea a realizat venituri din prestari servicii de depozitare, distribuire, etichetare medicamente utilizate in studii clinice care nu presupun utilizarea de aparatura medicala.

Organele de inspectie fiscal a determinat cuantumul cheltuielilor cu amortizarile aferent acestor immobilizari, inregistrate ca element de cost in anul 2008, potrivit balantei mijloacelor fixe prezentate de societate, in baza ratelor lunare de amortizare si data achizitionarii immobilizarilor.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe mai sus enumerate, nu sunt efectuate in scopul realizarii veniturilor si au respins la deducere aceste cheltuieli in conformitate cu prevederile art.19 alin.(1), art.21 alin.(1), alin.(3) lit.i), art.24 alin.(1) si (2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, Titlul II, pct. 70<sup>2</sup> din HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv cu prevederile, pct. III, anexa 1, HG 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea si duratele normale de functionare a mijloacelor fixe si cu prevederile pct. 65, sectiunea 7, cap. 2, anexa 1 din OMFP 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Urmare a majorarii veniturilor impozabile pe anul 2008 si considerarii ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor, organele de inspectie fiscala, in temeiul prevederilor art 19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au recalculat profitul impozabil si au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit.

Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere/dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art.119, 120 si 120<sup>1</sup> din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

#### Anul 2009

Organele de inspectie fiscala pe anul 2009, au majorat veniturile societatii si au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuieli, stabilind suplimentar de plata impozit pe profit.

Referitor la veniturile stabilite suplimentar, din raportul de inspectie fiscala rezulta ca acestea se compun din:

- venituri stabilite suplimentar ca urmare a stornarilor de facturi efectuate de societate

Urmare a verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna decembrie 2009 societatea a inregistrat in contabilitate in baza unor note contabile, o serie de regularizari de valori referitoare la „dobanda aferenta imprumut firma” prin nota contabila 1174 „Rezultatul reportat din corectarea erorilor contabile”=455”Sume datorate asociatilor”,, total regularizare pe rezultat reportat (potrivit declaratie impozit profit- cod 101 aferenta an 2009) regularizare care diminueaza baza impozabila si totodata impozitul pe profit aferent anului 2009.

Totodata, la 31.12.2009 societatea prin note contabile de regularizare, transfera veniturile, astfel:

51211”Conturi la banci in lei”=%  
766”Venituri din dobanzi”  
455”Sume datorate asociatilor”

si articolul contabil

51211”Conturi la banci in lei”=%  
765”Venituri din diferente de curs valutar”  
455”Sume datorate asociatilor”

Prin inregistrarile contabila societatea a transferat/anulat veniturile din dobanzi si veniturile din diferente de curs valutar realizate de societate in anul 2009, pe seama majorarii sumei datorate de societate catre asociatul.

In timpul controlului societatea nu a prezentat informatii suplimentare sau documente justificative privind inregistrarea cheltuielilor cu dobanzile si diferentele de curs aferente exercitiilor financiare precedente prin cont 1174 „Rezultatul reportat din corectarea erorilor contabile” sau diminuarea veniturilor curente ale societatii in anul 2009, prin tranferul acestor sume pe seama majorarii sumei datorate de societate catre asociat.



Prin neprezentarea contractelor de imprumut, societatea nu a facut dovada valorilor creditate, a procentelor de dobanzi respectiv a cuantumului dobanzilor inregistrate, care sa respecte prevederile legale privind deductibilitatea acestora, a devizelor cu care a fost creditata societatea (pentru calcularea eventualelor pierderi din diferente de curs valutar), contracte care sa furnizeze informatii complete si obligatorii asupra obiectului, cuantumul sumelor acordate ca imprumuturi, termene de creditare, conditii de rambursare, costuri, rata dobanzii etc.;

In temeiul prevederilor art.19 alin.(1) , art.21 alin(1) alin.(3) lit.h) alin.(4) lit.f), lit.e, art.23 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au majorat veniturile societatii si au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile evidentiata pe rezultat reportat si inregistrata in declaratia anuala privind impozitul pe profit pe anul 2009.

2. venituri stabilite suplimentar aferente unor facturi pentru care societatea nu a facut dovada stornarii lor

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna martie si iunie 2009 societatea a inregistrat in evidentele contabile- jurnal de vanzari,decont de TVA, stornarea unor facturi conform facturilor:

In timpul controlului SC X nu a prezentat facturile de stornare si documente justificative privind aceste stornari, astfel ca organele de inspectie fiscala prin Note explicative a solicitat informatii suplimentare reprezentantului legal al societatii.

Prin raspunsul formulat, societatea , prin reprezentant, precizeaza ca :

“In luna februarie 2009 am fost instiintati de P ca Sponsorul Studiului Clinic C a intrat in insolventa, ca urmare societatea, in luna martie 2009 a stornat facturile emise in decembrie 2008, renuntand astfel la litigii.Anexeaza in sustinere instiintarea de insolventa din partea P.

Stornarea facuta catre SC G este pentru neplata facturilor din luna iulie 2008, nefiind sperante de incasare. Anexeaza contractul incheiat cu G SRL.

- In ceea ce priveste factura emisa catre SC C, societatea sustine ca a fost incasata partial factura emisa catre aceasta societate.

- Societatea sustine ca in luna martie 2009 a primit de la L, colaborator o scrisoare prin care anunta ca serviciile SC X nu le mai sunt necesare.; astfel contractul transmis nu a mai fost semnat iar facturile emise trebuiau stornate;

- Stornarea facturii catre E SRL este datorita nemulțumirii clientului de calitatea si eficienta serviciilor prestate.”

Analizand documentele si informatiile prezentate, organele de inspectie fiscala au retinut ca in exercitiul financiar 2009 au fost efectuate stornari ale unor operatiuni aferente exercitiului 2008, nefiind astfel respectate de catre societate principiile independentei exercitiilor financiare;

In ceea ce priveste motivatia stornarii veniturilor, pentru incertitudinea incasarii acestora, reprezinta in fapt inregistrarea unor pierderi prin scoaterea din evidenta de creante neincasate care reprezinta pierderi deductibile in conditii expres precizate de lege. SC X nu a prezentat informatii si documente care sa probeze una din cazurile prevazute de lege privind deductibilitatea pierderilor inregistrate din creante neincasate. In relatia cu clientii stornati, mentionati anterior, societatea nu a prezentat nici un fel de inregistrari sau demersuri efectuate pentru incasarea acestor creante sau privind comunicarea catre acestia a stornarilor efectuate confirmate de catre clienti, nu a prezentat extrase de cont transmise clientilor cu ocazia inventarierii patrimoniale cu confirmarea acestora privind creantele neincasate;

Avand in vedere ca stornarile de facturi au dus la diminuarea veniturilor impozabile pe anul 2009 iar societatea nu a prezentat documente privind starea debitorului confirmata de o hotărâre judecătoreasca de închidere a procedurii falimentului, ramasa

definitiva si irevocabila, nu exista o hotarare judecatoreasca definitiva si irevocabila privind anulara totala sau partiala a contractului incheiat intre parti, sau în urma unui arbitraj, nu exista un acord scris între parti privind aceste stornari, nu exista confirmarea beneficiarului asupra operatiunilor de stornare si pentru care nu au fost constituite provizioane, care sa permita deductibilitatea pierderilor din creante neincasate, organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare stornarile efectuate de societate si au majorat veniturile societatii pe anul 2009 in conformitate cu prevederile pct.41 si pct.45 din sectiunea 6, capitol II, anexa 1 a OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, art. 19, alin. (1), art.21 alin.(2) lit.n), art.21, alin.(4), lit.o) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuieli , care se compun din:

1.-cheltuieli cu serviciile prestate de SC M SRL;

Obiectului contractului incheiat cu SC M SRL il reprezenta:”punerea in functiune si asigurarea service-ului si intretinerii periodice in perioada de post-garantie, pentru osteodensimetri Prodigy”

Urmare a verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca aparatul in cauza nu a fost utilizat de catre societate in scopul obtinerii de venituri impozabile pe perioada verificata; de asemenea nu au fost prezentate documente din care sa rezulte prestarea efectiva a acestor servicii.

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile, in temeiul prevederilor art.19 alin.(1) art.21 alin.(1) din Codul fiscal.

2- cheltuieli cu servicii executate de terti inregistrate in contul 628;

Organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuielile au fost inregistrate in evidentele contabile in baza unor facturi reprezentand lucrari de constructii/amenajari.

In timpul controlului societatea a prezentat Contractul, incheiat cu SC E care are ca obiect “executarea unei vopsiri de tip epoxidic albastru si executarea de lucrari tamplarie aluminiu pentru functiune depozit medicamente” precum si cele doua facturi emise de aceasta societate.

Din analiza contractului organele de inspectie fiscala au constatat ca in cuprinsul acestuia nu se fac mentiuni referitoare la cantitatea si calitatea obiectului contractului, in sensul ca nu se poate identifica natura, dimensiunile, caracteristicile constructiei metalice respectiv aucrarilor de vopsitorie executate, nu exista prevederi referitoare la durata/valabilitatea contractului, informatii privind pretul serviciilor prestate. Nu au fost prezentate situatii de lucrari privind deularea tranzactiilor, procese verbale de receptie a lucrarilor sau orice alte documente justificative in baza carora s-au emis cele doua facturi.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca lucrarile facturate conform contractul s-au efectuat la locatie care face obiectul contractului de chiriere incheiat intre SC SM si SC X , in data de 12.06.2008, pe o durata de 10 ani, al carui obiect este :”proprietarii inchiriaza iar locatarul in calitate de chirias, ia cu chirie o suprafata de 450 mp din imobil teren intravilan impreuna cu drumurile de acces, in suprafata totala de 3.096mp.Suprafata folosita in exclusivitate este de 450 mp si drumurile de acces.Imobilul este folosit pentru depozit de medicamente”.

La pct.5 din contract Clauze Speciale, se precizeaza:

”Locatarul are dreptul sa construiasca pe cheltuiala sa pe terenul inchiriat constructii cu caracter temporar sau definitiv (cladiri birouri, hale de productie, depozite)precum si drumuri de acces sau drumuri industriale conform PROIECTULUI ce va fi anexat la prezentul contract cu respectarea tuturor parametrilor tehnici aratati in

certificatul de urbanism, autorizatia de construire si orice alt document legal necesar ridicarii constructiei.(...)Toate cheltuielile ce se vor face in vederea realizarii infrastructurii cad in sarcina locatarului, care are totodata obligatia sa obtina toate autorizatiile necesare. Pe toata durata contractului locatarul va avea folosinta exclusiva atat a constructiilor ce se vor ridica cat si asupra infrastructurii”.

Organele de inspectie fiscala au retinut ca SC X, a inchiriat un teren, pe care, in fapt a realizat o constructie cu scop de depozit de medicamente, depozit autorizat sa functioneze potrivit normelor Ministerului Sanatatii (s-a anexat autorizatia de distributie angro) si care este declarat ca punct de lucru potrivit cerere inscriere de mentiuni la ORC, privind deschiderea punct de lucru :”depozit de medicamente”;

Pentru realizarea constructie, SC X nu a prezentat certificat urbanism, autorizatie de construire, oricealte documente privind respectarea cadrului legal in constructii; serviciile care sunt inscise in documentele prezentate (contract, facturi emise de SC X SRL) nu reprezinta cheltuieli efectuate in scopul realizarii veniturilor impozabile aferente exercitiului financiar 2009, in fapt acestea trebuiau inregistrate de societate ca atare in cont 231 „Imobilizari in curs”, ele fiind evidentiata in mod eronat in cont de cheltuieli (cont 628 „Cheltuieli cu serviciile executate de terti”);

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca si serviciile si materialele aferente instalarii unei centrale termice Junkers, evidentiata in factura emisa de SC T, nu reprezinta cheltuieli efectuate in scopul realizarii veniturilor impozabile aferente exercitiului financiar 2009; aceasta factura trebuia inregistrata de societate in cont 231 „Imobilizari in curs”, ele fiind evidentiata in mod eronat in cont de cheltuieli (cont 628 „Cheltuieli cu serviciile executate de terti”); Cheltuieli in cauza sunt de natura imbunatatirii gradului de confort, reabilitare si modernizarea unor imobilizari existente, care majoreaza valoarea mijlocului fix si care se recupereaza pe seama cheltuielilor cu amortizarea pe durata normala de utilizare a imobilului si nu direct pe seama cheltuielilor aferente activitatii de baza.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu serviciile inregistrate in mod eronat in contul 628, avand in vedere prevederile art. 19, alin. (1) ,art.21, alin.(1), alin. (4), lit. m), art. 24, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu Titlului II, pct.48 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

-cheltuieli cu serviciile prestate de terti , inregistrate in luna martie 2009 cont 628, in baza unor facturi de prestari servicii reprezentand: „amenajare teren” pentru care societatea nu a prezentat contracte, documente justificative privind necesitatea prestarii acestora în scopul activitatilor desfasurate si prin specificul activitatilor desfasurate.

Din informatiile prezentate de societate organele de inspectie fiscala au retinut ca achizitiile au fost destinate amenajarii peisagistice pentru pensiunea din loc.P.

In conditiile in care societatea nu a facut dovada ca achizitiile in cauza sunt destinate obtinerii de venituri impozabile pe perioada verificata organele de inspectie fiscala au respins la deducere cheltuielile in conformitate cu prevederile art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

-cheltuieli cu sponsorizarea

Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X a efectuat plati reprezentand cheltuieli cu sponsorizari acordate in bani catre o Fundatie , inregistrate in contul 6582 “Donatii acordate”, prin nota contabila 6582“Donatii acordate”=5121,„Conturi la banca in

lei”, iar in luna decembrie 2009, intreaga suma este stornata din cont “Donatii acordate” si inregistrata in contul 628 “Cheltuieli cu serviciile executate de terti”.

In timpul controlului societatea a prezentat Contractul incheiat cu Fundatia care are ca obiect sponsorizarea activitatii educationale organizata de beneficiar ce cuprinde activitati specifice invatamantului prescolar si scolar pentru copii cu probleme sociale.

Cheltuielile au fost respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala in conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) art.21 alin.(4) lit.m) lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si art.1 alin.(1) si (2) din Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea, in conditiile in care societatea nu a facut dovada ca cheltuielile au fost efectuate in baza unui contract de sponsorizare intocmit potrivit legii si nu s-au prezentat documente justificative.

-cheltuieli cu deplasarile

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna aprilie 2009 s-au inregistrat cheltuieli cu deplasarile inregistrata prin articolul contabil 625 „Cheltuieli cu deplasari” = 5126”Conturi in banca, card” pentru care societatea nu a prezintat documente justificative -ordin de deplasare, decont de cheltuieli care sa cuprinda toate elementele pe care le presupune o deplasare (transport, cazare, diurna) si documente justificative privind scopul si finalitatea economica a deplasarii; organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile in temeiul prevederilor art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

-cheltuieli cu materiale consumabile inregistrate in contabilitate in baza unor facturi reprezentand contravaloare materiale de constructii (nisip, Ciment, gresie, sapa autonivelanta , parchet, lambriu) feronerie, geam termopan, calorifere, materiale, instalatii apa, canalizare, sanitare, electrice.

Societatea nu a prezentat situatii de lucrari, procese verbale de receptie a lucrarilor sau orice alte documente justificative care sa justifice incorporarea materialelor pe consumuri , necesitatea si executia efectiva de lucrari pentru care s-au achizitionat materialele, astfel ca organele de inspectie fiscala in temeiul prevederilor art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) art.24 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare au respins la deductibilitate cheltuielile cu consumul de materiale .

-cheltuieli privind alte materiale consumabile inregistrate de societate in contul 6028.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea, in cursul anului 2009 a inregistrat in contul 6028 “Cheltuieli privind alte materiale consumabile” cheltuieli reprezentand achizitii/consumuri de diverse materiale: pijama, tampoane, pampers, sampoane, sapun, creme corp, plastelina, papusa Hannah Montana, puzzleuri, lenjerie pat, suport tacamuri, carlige colorate, plante ornamentale, covor piele vaca, seminte flori, ingrasamant capsuni, gazon, conifere, rododendroni, mancare pesti.

In timpul controlului societatea nu a facut dovada ca bunurile achizitionate si inregistrate pe cheltuieli deductibile fiscale ar fi destinate realizarii de operatiuni impozabile in anul 2009 sau in viitor astfel ca in temeiul prevederilor art.27 alin.(1) si (2) din O.G. Nr.58/1998 privind organizarea si desfasurarea activitatii de turism in Romania, art.2 din Legea contabilitatii nr.82/1991 republicata, pct.125,132, 212 alin.(1) di (2) din sectiunea 7, cap.II , anexa 1 a OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile cu directivele europene, art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile privind alte materiale consumabile inregistrate de societate in contul 6028.

-cheltuieli cu combustibilul inregistrate in contabilitate in baza bonurilor fiscale de achizitii combustibil, pe perioada mai-decembrie 2009,

Organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu achizitia de combustibil aferenta perioadei mai-decembrie 2009 in conditiile in care societatea nu a facut dovada ca achizitia de combustibil a fost aferenta activitatii exclusa din limitarea dreptului de deducere prevazut de legiuitor prevazut la art.21 alin.(3) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-cheltuieli cu materiale de natura obiectelor de inventar, inregistrate in contabilitate in contul 603;

Din analiza cheltuielilor cu materialele de natura obiectelor de inventar, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in acest cont darea in consum a urmatoarelor bunuri achizitionate:balansoar copii, minge plaja, 3 buc.covor piele vaca, dulap pantofi, DVD Player, DVD-uri inregistrate cu diverse filme, perdele, suporturi perdele, 2 buc.paturi suprapuse, 5 buc saltele, sezlong, blat otel inoxidabil, perna dormit pe burta, ferestre stratificate, 2 buc saltele Roma, masina de spalata, combina frigorifica, 2 buc.noptiere, cafetiere, aspirator, sosete roller.etc. (facturile de achizitie sunt prezentate in anexa7 la actul de control ) fara sa se faca dovada realizarii unei activitati care sa justifice necesitatea acestor cheltuieli.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale organele de inspectie fiscala au solicitat informatii suplimentare si documente privind destinatia sin utilizarea acestor consumuri in obtinerea de venituri/operatiuni impozabile, necesitatea si utilitatea acestor achizitii in vederea obtinerii veniturilor societatii in perioada fiscala 2009.

In raspunsul formulat societatea mentioneaza ca "acestea au fost efectuate in vederea dezvoltarii activitatii firmei, respectiv: dotarea salii de jocuri pentru copii in cadrul pensiunii (DVD –player, DVD cu diverse filme, balansoar copii, covoare organice din piele de vaca in numar de 3), dotarea unor camere din pensiune (cu paturi suprapuse, saltele pentru paturi, perne, perdele,dulap pantofi, noptiere), sezlonguri, aspirator, masina de spalata, combina frigorifica, cafetiere, iar la bucataria unitatii au fost necesare instalarea unor noi ferestre si a blaturilor din hotel, mai ales ca societatea Sana doreste organizarea de tabere pentru copii cu profil educativ, motiv pentru care s-a intocmit si un proiect privind obtinerea de fonduri europene: „ My english summer school”. Obiectivul proiectului: incurajarea copiilor proveniti din grupuri dezavantajate spre invatare prin organizarea unei scoli de vara in limba engleza care sa le ofere posibilitatea de a petrece vacanta de vara intr-o maniera creativa si educativa. In conditiile in care in prezent cercetatorii recomanda medii de invatare care promoveaza invatarea prin joaca, am conceput acest proiect pentru sprijinirea accesului copiilor din medii defavorizate la un tip de invatare a limbii engleze care sa includa jocul si sportul asimilate intr-un mediu de vacanta. Ideea proiectului este aceea conform careia un mediu bazat pe joaca si invatare ofera creativitate, dezvoltare si invatare informala. “

Din analiza raspunsului formulat organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada verificata, inregistrarea consumurilor de materiale de natura obiectelor de inventar nu au legatura cu activitatea economica derulata de societate; agentul economic nu probeaza ca aceste cheltuieli au participat la realizarea de venituri impozabile in exercitiul financiar 2009 sau ulterior, echipa de inspectie fiscala nu a identificat concretizarea acestor cheltuieli prin realizarea niciunui venit din activitati de alta natura decat prestari servicii medicale, in toata perioada verificata;justificarea inregistrarii unor consumuri ca fiind aferenta unei activitati in turism, nu poate fi avuta in vedere in conditiile in care societatea, pe parcursul anului 2009 nu are angajati cu functiuni specifice unei agentii de

turism. In anul 2009, angajatii societatii sunt director, informatician, administrator baza de date, sofer, 2 gestionari, 2 muncitori necalificati, functii care nu sustin desfasurarea unei activitati specifice unei agentii de turism.

Pentru a desfasura activitati turistice, asa acum sustine agentul economic, SC X SRL trebuie sa detina licenta de turism, iar conducerea activitatii de turism trebuie asigurata prin personal care detine brevet de turism, cu respectarea prevederilor art.24, 25, 27, alin.(1) si (2) din OG58/1998 privind organizarea si desfasurarea activitatii de turism.

Deasemenea, pentru activitatea piscicola, societatea a angajat costuri privind materiale consumabile specifice: mancare pesti si alte materiale, la locatia din P, fara insa ca societatea sa aiba cuprins in obiectul de activitate acest gen de activitati, potrivit Cererii de mentiuni la ORC privind deschiderea punctului de lucru mentionat anterior, societatea a declarat ca activitati desfasurate la acest punct de lucru "Productia de bauturi racoritoare nealcoolice, productia de ape minerale si alte ape imbuteliate" si "Activitati ale agentilor turistice"

Pe perioada verificata, societatea nu a inregistrat venituri din activitati de "tabere de copii" nu a prezentat in sustinere proiecte de diversificare activitate la care face referire societatea in raspunsul formulat.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala in temeiul prevederilor art.19 alin.(1) si art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au respins la deducere cheltuielile cu obiectele de inventar inregistrate in contabilitate de societate in anul 2009.

-cheltuieli cu utilitatile; gaz, telefon, energie electrica si cheltuieli privind impozitele si taxele locale aferente imobilelor situate in P si B

In timpul controlului societatea nu a facut dovada ca cheltuielile cu utilitatile; gaz, telefon, energie electrica si cheltuieli privind impozitele si taxele locale aferente imobilelor situate in P si B, au participat la realizarea de venituri impozabile in exercitiul financiar 2009 sau ulterior pe perioada verificata, organele de inspectie fiscala au considerat ca cheltuielile sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit pe anul 2009, in conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) si art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-cheltuieli cu amortizarea unor mijloace fixe, neutilizate pe perioada verificata in scopul obtinerii de venituri impozabile;

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe inregistrate in contul 214 "Mobilier, aparatura, birotica" reprezentand mobilier divers: bar ext. Lux Tera, mobilier Aqua Tera, 2 buc seturi mobilier, centrala termica (societatea detine potrivit listelor mijloacelor fixe diverse seturi de mobilier si alte doua centrale Termice), fara sa faca dovada ca mijloacele fixe au participat la obtinerea veniturilor impozabile.

De asemenea, societatea inregistreaza cheltuieli cu amortizarea imobilizarilor corporale inregistrate in cont 212 "Cladiri", reprezentand potrivit listelor de inventariere intocmite la 31.12.2009, prezentate de societate: Cladire B, Constructie si amenajare piscicola.

La aceste locatii, pentru care se angajeaza cheltuieli cu amortizarile, societatea nu poate proba realizarea de venituri impozabile astfel ca organele de inspectie fiscala au recalculat cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe si au respins la deductibilitate cheltuielile aferente urmatoarelor mijloace fixe: aparat de osteodensitometrie, centrala termica,

Cheltuielile au fost considerate ca nedeductibile fiscal in conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) art.21 alin.(1) alin.(3) lit.i) art.24 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Urmare a majorarii veniturilor impozabile ale societatii si considerarii ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor organele de inspectie fiscala, in temeiul prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au recalculat profitul impozabil pe anul 2009 si au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit.

Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala, au calculat majorari de intarziere/ dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art.119, 120 si 120<sup>1</sup> din O.g. Nr.92/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

#### Anul 2010

Pe anul 2010, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuieli, care se compun din:

1.cheltuieli cu serviciile prestate de SC MSRL;

Pentru cheltuielile inregistrate in contabilitate in luna octombrie 2010, societatea nu prezinta contract privind natura serviciilor si nici un alt document justificativ care sa confirme efectuarea serviciilor, situatii de lucrari, procese verbale de receptie, rapoarte de lucru , studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare intocmite de furnizor si insusite de beneficiar din care sa rezulte natura serviciilor prestate de SC M SRL si daca acestea au fost prestate efectiv.

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile, in temeiul prevederilor art.19 alin.(1) art.21 alin.(1) din Codul fiscal.

2.cheltuieli cu servicii inregistrate in baza facturilor emise de diversi prestatori.

SC X SRL nu a prezentat contractele incheiate cu prestatorii sau orice alt document justificativ privind efectuarea serviciilor,iar informatiile din facturile prezentate nu asigura consemnarea completa si exacta a operatiunilor care sa probeze legal operatiunea si sa confere documentelor prezentate calitatea de documente justificative in baza carora s-au inregistrat cheltuielile in contabilitate respectiv incadrarea fiscala a operatiunii in sensul deductibilitatii fiscale, in temeiul prevederilor art. 21, alin. (4), lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile Titlului II, pct.48 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile.

3.-cheltuieli cu serviciile prestate de PF B

In timpul controlului societatea a prezentat in sustinere "Raport de evaluare" care nu face obiectul solicitarii organului de inspectie fiscala, nu este aferent facturii din februarie 2010;

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu poate justifica cheltuielile cu serviciile, motiv pentru care in temeiul prevederilor art.19, art. 21, alin. (4), lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile Titlului II, pct.48 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal au considerat ca fiind nedeductibile fiscal aceste cheltuieli.

4.-cheltuieli cu serviciile efectuate de terti inregistrate in contul 628 in baza urmatoarelor facturilor reprezentand diverse lucrari de studiu amplasare,ridicare topo, proiectare

Din documentele prezentate in timpul controlului organele de inspectie fiscala au retinut :

-Contractul incheiat are ca obiect masurarea cladirii si intocmirea releveului pentru imobil situat in B, si un numar de trei planuri topo asumate de SC Q.

- serviciile inscrise in facturile emise de prestatorii nu reprezinta cheltuieli efectuate in scopul realizarii veniturilor impozabile aferente exercitiului financiar 2010, in fapt serviciile de studiu aplanament, ridicare topo, proiectare, lucrarile de constructii, trebuiau inregistrate de societate in cont 231 „Imobilizari in curs”, ele fiind evidentiata in mod eronat in cont de cheltuieli (cont 628 „Cheltuieli cu serviciile executate de terti”);

- pentru realizarea obiectivului investitional, SC X nu a prezentat autorizatie de construire, orice alte documente privind respectarea cadrului legal in constructii;

Organele de inspectie fiscala au constatat ca achizitii efectuate de SC X sunt de natura investitionala avand scopul, modernizare, extinderii sau imbunatatirea gradului de confort, reabilitarea si modernizare a unor imobilizari existente respectiv imobil detinut de societate in B, care majoreaza valoarea imobilului, recuperarea acestor cheltuieli urmand a se face pe seama cheltuielilor cu amortizarea pe durata normala de utilizare a imobilului sau pe o noua durata si nu direct pe seama cheltuielilor aferente activitatii de baza.

Lucrarile de investitie reprezinta un activ corporal asa cum sunt ele definite de prevederile pct. 92, pct. 93, alin. (1), pct. 104, alin. (1), pct. 105, alin. (1), pct. 107, alin. (2), pct. 108, alin. (1) si (2), pct. 109, sectiunea 8, cap. 2, Anexa 1 la OMFP 3055/2009 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene.

Deasemenea SC X , pe perioada verificata nu a desfasurat activitate si nu a realizat venituri urmare a utilizarii acestui imobilul.

Veniturile realizate de societate in perioada verificata constau in prestari servicii de impachetare, etichetare, depozitare medicamentatie, distribuirea catre centrele de studiu, recuperarea celor nefolosite de la centrele de studiu, distrugerea medicatiei prin intermediul unor companii specializate, in acest sens activitatea se desfasoara la depozitele de medicamente.

Prin urmare cheltuielile cu serviciile inregistrate in contabilitate in baza facturilor emise de diversi prestatori pentru care societatea nu a prezentat documente justificative privind prestarea efectiva a lor(situatii de lucrari, rapoarte de lucru, procese verbale, etc.) sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit pe anul 2010, in conformitate cu prevederile art. 6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, art.19, art.21 alin.(4)lit.f), lit.m), art.24 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

5. -cheltuieli cu sponsorizari acordate in bani catre Fundatie inregistrate in contul 628”Cheltuieli cu servicii executate de terti”, fara ca societatea sa prezinte documente justificative.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca potrivit Contractului incheiat cu fundatia, cheltuielile in cauza reprezinta cheltuieli de sponsorizare si nu cheltuieli cu servicii executate de terti.

Societatea ar fi trebuit sa aplice tratamentul fiscal aferent cheltuielilor de sponsorizare in sensul incadrarii fiscale a operatiunii, a deductibilitatii fiscala in raport de prevederile art.1 alin.(1) alin.(2) din Legea nr.32/1944 privind sponsorizarea, art.21 alin.(4) lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

In conditiile in care societatea a inregistrat cheltuielile ca reprezentand servicii executate de terti si pentru care nu s-au prezentat documente justificative, organele de



inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile in conformitate cu prevederile art.19, art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

6- cheltuieli de deplasare inregistrate de societate in contul 625.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuielile de deplasare au fost inregistrate in contabilitate in baza a 4 facturi reprezentand cazare .

Din informatiile prezentate de reprezerntantul legal al societatii, organele de inspectiei fiscala au constatat ca societatea a organizat cursuri pentru instruirea personalului medical ,organizarea de sesiuni , de training si conferinte pentru sectorul medical, medici si asistente medicale, pentru eliberarea certificatelor de Goog Clinical Practice cu valabilitate internationala.;o parte din aceste cheltuieli au fost suportate de SC X SRL , respectiv cazarea si organizarea conferintelor, iar cheltuielile cu transportul si plata instructorilor au fost suportate de participanti; la raspunsul formulat, societatea anexeaza trei inscrisuri reprezentand "programul conferintelor", documente intocmite unilateral de SC X SRL, avand in cuprins prezentarea unei tematici a cursurilor derulate si un grafic privind repartizarea pe zile a tematicii propuse, pentru trei perioade ale anului 2010:

SC X SRL nu a prezentat contracte incheiate cu beneficiarii care au participat la aceste conferinte in calitate de cursanti, contracte care sa furnizeze informatii privind identitatea persoanelor care au audiat cursurile, confirmarea participantilor, numarul acestora, conditiile de participare respectiv obligatiile/drepturile asumate de persoanele care au participat la conferinte pe de o parte si drepturile si beneficiile SC X SRL in calitate de organizator, finantator al conferintei, care sa dovedeasca participarea acestor cheltuieli la realizarea operatiunilor impozabile; nu prezinta contracte, conventii civile, orice alte inscrisuri privind persoanele care au avut calitatea de lectori in desfasurarea acestor conferinte;

Organele de inspectie fiscala au constatat ca din documentele prezentate (contractele cu prestatorii serviciilor hoteliere ) nu rezulta obligatia acestora sa asigure logistica necesara desfasurarii conferintelor: sali de conferinte, aparatura sonorizare/video, etc. ;

Organele de inspectie fiscala au constatat ca documentele prezentate nu sunt conforme cu cerintele legii fiscale in sensul ca informatiile din documentele primare si explicatiile din evidenta contabila, prezentate de SC X SRL nu asigura identificarea continutului operatiunilor, consemnarea completa si exacta a acestora, nu fac dovada participarii acestora la operatiuni impozabile, care sa probeze legal operatiunea si sa confere documentelor prezentate calitatea de documente justificative in baza carora se efectueaza inregistrarea in contabilitate, nu justifica necesitatea si efectuarea efectiva a serviciilor prestate,astfel ca in temeiul prevederilor art.6, alin.(1) si (2) din Legea nr.82/1991 privind Legea contabilitatii, republicata cu completarile si modificarile ulterioare, art. 19, alin. (1), art.21 alin.(1) alin.(4) lit.m) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu Titlului II, pct.48 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, au respins la deductibilitate cheltuielile.

7. -cheltuieli cu materialele consumabile inregistrate de societate in evidentele contabile in cont 6021 „Cheltuieli cu materiale auxiliare”.

Din analiza cheltuielilor cu materialele consumabile, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat pe cheltuieli materiale de constructii (cherestea, ciment, tabla, OSB) calorifere, materiale instalatii apa/canalizare, sanitare, electrice, conform facturilor prezentate.

Societatea in raspunsul formulat la nota explicativa a organului de inspectie fiscala precizeaza ca materialele de constructie achizitionate au fost destinate pentru amenajarea in regie proprie si autorizarea punctului de lucru -agentia de turism din orasul P.Prezinta in sustinere autorizatia de functionare a agentiei de turism.

Organele de inspectie fiscala au constatat astfel ca achizitia de materiale de constructie este o operatiune de natura investitionala; lucrari de constructii, modernizare avand ca efect imbunatatirea gradului de confort, reabilitarea si modernizarea unor imobilizari existente, care majoreaza valoarea imobilului, recuperarea acestor cheltuieli urmand a se face pe seama cheltuielilor cu amortizarea pe durata normala de utilizare a imobilului sau pe o noua durata si nu direct pe seama cheltuielilor aferente activitatii de baza.

Lucrarile de investitie reprezinta un activ corporal asa cum sunt ele definite de prevederile pct. 92, pct.93, alin. (1), pct. 104, alin. (1), pct. 105, alin. (1), pct. 107, alin. (2), pct. 108, alin. (1) si (2), pct. 109,sectiunea 8, cap. 2, Anexa 1 la OMFP 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

In timpul controlului societatea nu a prezentat situatii de lucrari din care sa rezulte cantitatile de materiale care au fost incluse in lucrari, cand anume s-au efectuat efectiv lucrarile, cum a fost asigurata manopera pentru lucrarile in care au fost consumate materialele de constructii si caror imobile au fost destinate aceste cheltuieli angajate.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada verificata , societatea nu a facut dovada obtinerii de venituri impozabile din activitatea turistica desfasura in localitatea P.

Avand in vedere cele constatate, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile privind consumul de materiale in conformitate cu prevederile art.6 alin.(1) si (2) din Legea nr.82/1991 privind Legea contabilitatii, republicata cu completarile si modificarile ulterioare, art. 19, alin. (1), art.21 alin.(1), art.24 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

8. -cheltuieli cu consumul de materiale inregistrate de societate in conturile 6028, 604, 603

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca au fost inregistrate in evidentele contabile, pe cheltuieli deductibile fiscal bunuri si servicii care nu au legatura cu activitatea economica a societatii respectiv : cursuri engleza pentru juniori, curs MTA de la Asociatia Nationala a agentilor de Turism; coroana flori;sezlonguri, carioci, hartie colorata, bilete de intrare la spectacol"Harlem Globetrotters"; slipuri, seturi inot, costume baie, pomi fructiferi, aparat curatat casnic, gazon, fertilizant, ingrasamant, carlige colorate, role, casti protectie role, saune Picolito copii, servicii medicale veterinare, flori, sandale baieti, pijamale, rochii, jocuri electronice, tacamuri, baghete luminoase, DVD-uri cu muzica si povesti, mancare, sucuri, cosmetice, carti povesti, curs initiere inot pentru copii, mingi, mingi tenis, cizme copii, racheta tenis, cos mingi, short copii, lampa solar, conifere, brazii, bulbi, seminte, cuverturi, fete perna, lampa veghe, pilote, biciclete copii, sistem audio (boxe, monitoare), 2 buc.televizoare LCD.

Din analiza documentelor si informatiilor prezentate de societate, organele de inspectie fiscala au retinut ca cheltuielile cu bunurile si serviciile achizitionate mai sus enumerate nu sunt destinate realizarii de venituri impozabile, astfel ca in temeiul prevederilor art.2 alin.(1) din Legea nr.82/1991, republicata cu completarile si modificarile ulterioare, art. 19, alin. (1), art.21 alin.(1), art.21alin.(4) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile.

9.-cheltuieli privind alte materiale consumabile, inregistrate de societate in contul 6028.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuielile reprezinta mancare pentru pesti si ale materilae utilizate la intretinerea pestilor, achizitionate de la SC D.

Din documentele prezentate in timpul controlului, organele de inspectie fiscala au constatat ca, societatea pe perioada verificata nu a obtinut si inregistrat venituri impozabile din aceasta activitate astfel ca in temeiul prevederilor art. art.2 alin.(1) din Legea nr.82/1991, republicata cu completarile si modificarile ulterioare, art. 19, alin. (1), art.21 alin.(1), din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, au considerat ca nedeductibile fiscal aceste cheltuielile.

#### 10.- cheltuieli cu combustibilul

Din documentele prezentate de societate in timpul controlului organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a achizitionat combustibil conform bonurilor fiscale, care a fost inregistrat in contabilitate pe cheltuieli deductibile fiscal fara a avea in vedere prevederile art.21 alin.(3) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Societate nu a prezentat in timpul controlului documente din care sa rezulte ca se incadreaza in exceptiile prevazute de lege, astfel ca organele de inspectie fiscala au respins la deducere cheltuielile cu combustibilul.

#### 11.-cheltuieli cu dobanzile;

Urmare a verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada mai-decembrie 2010, societatea a inregistrat in contabilitate cheltuieli cu dobanzile prin nota contabila:666"Cheltuieli privind dobanzile"=455"Sume datorate asociatilor" aferente unor imprumuturi inregistrate in contul 455 "Sume datorate asociatilor".

Din analiza raspunsului formulat de reprezentantul legal al societatii si documentele prezentate in timpul controlului organele de inspectie fiscala au constatat ca actionarul societatii a imprumutat SC X SRL, imprumut care potrivit contractului este purtator de dobanda lunara conform legislatiei in materie comerciala in procent de 6% (art.1589 Cod civil) .

- dobanda avuta in vedere la incheierea contractului, de 6% ( sustinuta de societate cu prevederile art 1589 din Codul Civil in vigoare la data incheierii contractului) este pe an, dobanda care respecta si prevederile legale din domeniul fiscal respectiv art.23, alin.(5) din Leg.571/2003 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare,

Organele de inspectie fiscala au constatat inasa, ca pentru un imprumut contractat in luna aprilie 2010, SC X SRL inregistreaza dobanda,suma care nu se incadreaza in prevederile legale in domeniu.

Astfel, organele de inspectie fiscala au procedat la calculul dobanzii conform prevederilor contractuale si fiscale in vigoare, la nivelul ratei dobanzii de referinta a Bancii Nationale a României din anul 2010 care a fost stabilita la 6,25% pe an;

Diferenta reprezentand cheltuieli cu dobanzile aferente imprumutului inregistrata in contabilitate in anul 2010 nu respecta prevederile contractuale si fiscale, astfel ca organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibila fiscal acesta cheltuiala la calculul impozitului pe profit pe anul 2010, in conformitate cu prevederile art. 19, alin. (1), art.21 alin.(1) art.21, alin. (3), lit.h), art. 23, alin. (5) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

12.-cheltuieli cu utilitatile;gaz, telefon, curent electrici si cheltuieli cu impozitele si taxele locale aferente imobilelor situate in P, punct de lucru declarat incepand cu data de 25.08.2009 si aferente unui imobil situat in B , spatiu aflat in patrimoniul societatii din data de 31.10.2002 dar care nu este sediul social sau punct de lucru declarat a SC X SRL in perioada verificata.

SC X SRL declara punct de lucru la imobilul din B, in data de 05.10.2012 prin cererea mentiuni inregistrata la ORC.

Urmare a analizarii documentelor prezentate de societate, organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuieli cu utilitatile;gaz, telefon, curent electric si cheltuieli cu impozitele si taxele locale aferente imobilelor in cauza , nu au participat la realizarea de venituri impozabile in exercitiul financiar 2010 sau ulterior, pe perioada verificata, motiv pentru care in temeiul prevederilor art. 19, alin. (1), art.21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, au respins la deductibilitate cheltuielile .

#### 13.-cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea are in patrimoniu o serie de imobilizari corporale, evidentiata in cont 214"Mobilier, aparatura birotica", reprezentand mobilier divers: bar ext. Lux Tera, mobilier Aqua Tera, 2 buc seturi mobilier, centrala termica (societatea detine potrivit listelor mijloacelor fixe diverse seturi de mobilier si alte doua centrale termice), aferent carora se inregistreaza lunar cheltuieli cu amortizarile, fara ca echipa de inspectie fiscala sa identifice locul si modul de participare a acestor achizitii la obtinerea veniturilor impozabile sau la scaderea costurilor.

Deasemenea societatea inregistreaza cheltuieli cu amortizarea imobilizarilor corporale inregistrate in cont 212 "Cladiri",Cladire B, -Constructie P si amenajare piscicola P.

Asa cum s-a prezentat la punctele anterioare, la aceste locatii, pentru care se angajeaza cheltuieli cu amortizarile, societatea nu poate proba realizarea de venituri impozabile de catre SC X SRL.

Potrivit listei mijloacelor fixe, prezentata, societatea detine in patrimoniu un aparat de osteodensitometrie, achizitionat in septembrie 2002, si pentru care din septembrie 2002 pana la 31.12.2010 a inregistrat cheltuieli cu amortizarea mijlocului fix inasa din documentele prezentate nu rezulta ca societate ar fi inregistrat pe toata perioada venituri din utilizarea acestui aparat respectiv venituri din consultare, investigatii, diagnosticare, tratament medical asigurat unor pacienti.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au determinat cuantumul cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe si au stabilit ca pentru urmatoarele mijloace fixe societatea nu trebuia sa calculeze cheltuieli cu amortizare in conditiile in care acestea nu au fost utilizate in scopul obtinerii de venituri,.

Astfel organele de inspectie fiscala au fost respinse la deductibilitate cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe in temeiul prevederilor art. 19, alin. (1), art.21, alin.(1), art. 21, alin. (3), lit. i), art. 24, alin. (1) si (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

#### 14.-cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca luna ianuarie 2010 societatea a inregistrat in contabilitate cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe cu explicatia „amortizare mf-diferenta”, prin notele contabile 681 „Cheltuieli privind amortizarea” = 2814”Amortizarea altor mijloace fixe” 681 „Cheltuieli privind amortizarea” = 28122”Amortizarea constructiilor”, inregistrari care sunt peste rata lunara de amortizare a mijloacelor fixe aflate in evidentele societatii.

Din documentele si informatiile prezentate de societate respectiv lista mijloacelor fixe intocmita de societate la 31.12.2009, nu rezulta informatii privind mijloacele fixe la care sustine agentul economic ca a calculat diferente de amortizare, nu sunt prezentate informatii asupra caror mijloace fixe s-au calculate diferente, pentru ce perioade, astfel ca societatea nu face dovada ca aceste diferente au fost calculate pentru imobilizari care au participat la realizarea activitatii societatii respectiv la obtinerea veniturilor;

In temeiul prevederilor art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, art.19 alin.(1), art.21 alin.(1), art.21 alin.(3) lit.i) art.24 alin.(6) si (7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au respins la deducere cheltuielile cu amortizarea, inregistrate in contabilitate pe anul 2010.

15.-cheltuieli cu chirii din facturi provenite de la SC SM SRL

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna iunie 2010, societatea a inregistrat in contabilitate de doua ori factura reprezentand contravaloare chirie.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibila fiscal suma inregistrata in contabilitate fara a avea la baza documente justificative in conformitate cu prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

16.-cheltuieli cu impozitul pe profit, majorari de intarziere

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile reprezentand majorari de intarziere, cheltuieli cu impozitul pe profit in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.b) din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Urmare a considerarii ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor organele de inspectie fiscala, au recalculat profitul impozabil pe anul 2010 in temeiul prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit.

Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala, pe perioada 27.04.2010-14.12.2012, au calculat majorari de intarziere/ dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art.119, 120 si 120<sup>1</sup> din O.G. Nr.92/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

#### Anul 2011

Pe anul 2011, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar venituri impozabile care se compun din:

- venituri stabilite suplimentar

Urmare a verificarii facturilor emise de societate precum si inregistrarea lor in evidentele contabile organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X a emis factura catre SC P care nu a fost inregistrata in contabilitate .

In timpul controlului, societatea nu a prezentat factura in original si nu a facut dovada anularii acestei facturi astfel ca organele de inspectie fiscala au majorat veniturile societatii cu suma inscrisa in aceasta factura in conformitate cu prevederile art.17 alin.(2) din Legea contabilitatii nr.82/1991 , cap.II sectiunea 6, pct.33 alin.(1) din Anexa 1 la OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-venituri stabilite suplimentar

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna noiembrie 2011, SC X a emis o serie de facturi externe.

Societatea nu a prezentat facturile in lei si acestea nu au fost regasite de organele de inspectie fiscala inregistrata in evidentele contabile, jurnale TVA.

Astfel organele de inspectie fiscala au majorat veniturile societatii in conformitate cu prevederile art.17 alin.(2) din Legea contabilitatii nr.82/1991 , cap.II sectiunea 6, pct.33 alin.(1) din Anexa 1 la OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Pe anul 2011 organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuieli, care se compun din:

1.- cheltuieli cu servicii prestate pentru care societatea nu a prezentat documente justificative.

Urmare a verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal in baza unor facturi

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru aceste tranzactii (regasite in anexa 9 la actul de control), societatea nu poate face dovada angajarii costurilor la obtinerea de rezultate economice generate de aceste tranzactii in exercitiului financiar 2011 sau pana la data de 30.06.2012, societatea nu a prezentat contracte incheiate intre parti sau orice alt document justificativ privind efectuarea serviciilor astfel ca in temeiul prevederilor art.19 alin.(1) art.21 alin.(1) art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile.

2.-cheltuieli cu servicii efectuate de terti inregistrate in contul 628 in baza unor facturi reprezentand diverse lucrari de studiu geo, documentatie obtinere autorizatie de construire, montaj echipamente ventilatie, climatizare, servicii privind strategia pentru imbunatatirea cadrului construit existent-prezentate in anexa 9 la actul de control;

Din documentele si informatiile prezentate de societate, organele de inspectie fiscala au constatat ca achizitiile in cauza sunt de natura investitionala avand ca scop modernizarea, extinderea sau imbunatatirea gradului de confort , reabilitarea si modernizarea unor imobilizari existente majorand astfel valoarea imobilului; recuperarea acestor cheltuieli se face pe seama cheltuielilor cu amortizarea pe durata normala de utilizare a imobilului sau pe o noua durata si nu direct pe seama cheltuielilor aferente activitatii de baza.

Pentru cheltuielile inregistrate in evidentele contabile societatea nu a prezentat documente justificative -situatii de lucrari, rapoarte de lucru, procese verbale- care au stat la baza emiterii facturilor de catre prestatorii de servicii mai sus enumerati.

Totodata organele de inspectie fiscala au retinut ca societatea nu a pus in functiune aceste investitii si nu a obtinut venituri taxabile pe perioada verificata.

Astfel in temeiul prevederilor art.6 alin.(1) si (2) din Legea nr.82/1991, art.19 alin.(1) art.21 alin.(1) , art.21 alin.(4) lit.f) si m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal aceste cheltuieli.

3.-cheltuieli cu servicii executate de terti inregistrate in contul 628;

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuielile in cauza au fost inregistrate in contabilitate in baza facturilor reprezentan cursuri engleza juniori, taxa studiu, set educativ, taxa studiu.

In timpul controlului societatea nu a prezentat documente si informatii referitoare la inregistrarea pe cheltuieli deductibile fiscal a sumei astfel ca organele de inspectie fiscala in temeiul prevederilor art. 19, alin. (1),art.21, alin.(1)din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare au respins la deductibilitate aceste cheltuieli.

4.-cheltuieli cu sponsorizari acordate in bani catre Fundatie inregistrate in contul 628 "Cheltuieli cu servicii executate de terti", prin nota contabila fara ca societatea sa prezinte documente justificative privind operatiunile inregistrate.

Din analiza contractului prezentat organele de inspectie fiscala au retinut ca SC X SRL a efectuat in anul 2011, plati catre Fundatie, in cadrul contractului de sponsorizare incheiat in aprilie 2009 si nu cheltuieli cu prestari servicii, asa cum le-a evidentiat societatea.Societatea ar fi trebuit sa aplice astfel tratamentul fiscal pentru cheltuieli cu sponsorizarile respectiv prevederile art.1 din Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea si art.21 alin.(4) lit.p)din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, in temeiul prevederilor art.6, alin.(1) si (2) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, art. 19, alin. (1), art.21 alin.(1) lit.m) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile cheltuielile cu prestari servicii inregistrate in contabilitate.

5.-cheltuieli cu deplasarile, inregistrate de societate in contul 625"Cheltuieli cu deplasari"

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat cheltuieli cu deplasarile (prezentate in anexa 9 la actul de control), reprezentand diverse servicii de cazare:

Din informatii prezentate de societate in timpul controlului organele de inspectie fiscala au constatat ca din angajarea costurilor cu cazare evidentiata in facturile mentionate, societatea nu face dovada realizarii de venituri- operatiuni impozabile in exercitiul financiar 2011.Veniturile realizate de societate in perioada verificata constau in prestari servicii de impachetare, etichetare, depozitare medicamentatie, distribuirea catre centrele de studiu, recuperarea celor nefolosite de la centrele de studiu,distrugerea medicatiei prin intermediul unor companii specializate asigurate unor clienti cu care SC X SRL are relatii contractuale inainte de anul 2011.

Deasemenea, documentele prezentate nu sunt conforme sub cerintele legii fiscale in sensul ca informatiile din documentele primare si explicatiile din evidenta contabila, prezentate de SC X SRL nu asigura identificarea continutului operatiunilor, consemnarea completa si exacta a acestora, nu fac dovada participarii acestora la operatiuni impozabile, care sa probeze legal operatiunea si sa confere documentelor prezentate calitatea de documente justificative in baza carora se efectueaza inregistrarea in contabilitate, nu justifica necesitatea si efectuarea efectiva a serviciilor prestate, motiv pentru care in temeiul prevederilor art.6, alin.(1) si (2) din Legea contabilitatii nr.82/1991, art. 19, alin. (1), art.21 alin.(1) , alin.(4) lit.f) si m) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile .

6.-cheltuieli cu materiale consumabile;

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuieli in cauza au fost inregistrate in contabilitate in baza facturilor reprezentand contravaloare materiale de constructii (caramida, cherestea rasinoase, vopsea diluant, cuie, tabla, lac cu teflon, ancora, burlan, cositor, holsurub tb, teu PVC, polifix, tabla zinc dreapta), ferestra skyline al maro 5 buc, interfon, lambriu, videointerfon, cablu alarma, aer conditionat 2buc, materiale instalatii apa/canalizare,sanitare, electrice.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuieli inregistrate nu au fost efectuate in scopul realizarii veniturilor impozabile aferente exercitiului financiar 2011, in fapt materiale de constructii achizitionate prin facturile prezentate in anexa 9 trebuiau inregistrate de societate ca atare in cont 231 „Imobilizari in curs”, ele fiind evidentiata in mod eronat in cont de cheltuieli (cont 602 „Cheltuieli cu materialele”).

De asemenea, in timpul controlului societatea nu a prezentat documentele justificative situatii de lucrari, rapoarte de lucru din care sa rezulte natura lucrarilor de constructie, ce cantitati de materiale constructii au fost ele incluse in lucrari, cand anume s-au efectuat efectiv lucrarile, cum a fost asigurata manopera pentru lucrarile in care au fost consumate materialele de constructii si caror imobile au fost destinate aceste materiale.

In temeiul prevederilor art.6, alin.(1) si (2) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata cu completarile si modificarile ulterioare, art. 19, alin. (1) , art.21 alin.(1) art.24 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu materiale.

7.-cheltuieli cu consumul de materiale inregistrate in contul 6028, cheltuieli cu consumul de materiale nestocate inregistrate in contul 604 si consum obiecte de inventar inregistrate in contul 603"Cheltuieli cu obiecte de inventar"

Urmare a verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca pe aceste conturi de cheltuieli s-au inregistrat bunuri si servicii care nu au legatura cu activitatea economica a societatii si anume: prosop baie -2 buc, ustensile bucatarie, cana lapte, cuier, palete, serviete personalizate - 300 bucati, pixuri personalizate, gazon, butasi, pomi, flori, seminte flori, bulbi, mancare, jucarii, cosmetice, seminte lucerna 15 kg, sacosa tip banana 4930buc, GPS, camera foto, card memorie, echipamente sportive, pantaloni, tricou puma, racheta twister,bustiere, polita, usa cu oglinda - 4 buc, umerasde, cos metal, bara umerase, suport biciclete, carlig, raft, casca neagra, pantalon, pomi decorativi, etc.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a obtinut venituri din angajarea acestor costuri.

Pentru bunurile reprezentand "donatii", societatea nu a prezentat contracte de sponsorizare incheiate potrivit prevederilor legale si nici alte documente care sa confirme cine a fost beneficiarul acestor bunuri;

Inregistrarea costurilor in contabilitatea societatii, pentru activitatea de turism s-a realizat fara corectia acestora cu cont 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor in curs de executie" respectiv fara reflectarea corespunzatoare a veniturilor din exploatare, astfel cum prevad reglementarile contabile;

In conditiile prezentate pentru inregistrarea consumurilor de materiale prezentate anterior, societatea nu poate demonstra finalitatea economica in sensul ca nu au participat la realizarea de venituri impozabile, astfel ca in temeiul prevederilor art.2, alin.(1) din Legea contabilitatii 82/1991, republicata cu completarile si modificarile ulterioare,pct.154, 163, 256, alin.(1) si (2) din sectiunea 8, capitol II, anexa 1 a OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene , art.19 alin.(1) art.21 alin.(1), art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile.

8.-cheltuieli cu alte materiale consumabile inregistrate de societate in contul 6028;

Organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuielile reprezinta mancare pentru pesti si ale materiale utilizate la intretinerea pestilor, achizitionate de la SC D SRL.

Din documentele prezentate in timpul controlului, organele de inspectie fiscala au constatat ca, societatea pe perioada verificata nu a obtinut si inregistrat venituri impozabile din aceasta activitate astfel ca in temeiul prevederilor art. art.2 alin.(1) din Legea nr.82/1991, republicata cu completarile si modificarile ulterioare, art. 19, alin. (1), art.21 alin.(1), din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile.

9. cheltuieli cu combustibilul

Din documentele prezentate de societate in timpul controlului organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a achizitionat combustibil conform bonurilor fiscale, care a fost inregistrat in contabilitate pe cheltuieli deductibile fiscal fara a avea in vedere prevederile art.21 alin.(3) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea nu au fost prezentate documente justificative(foi de parcurs, ordin de deplasare) din care sa rezulte utilizarea combustibilului pentru activitatea desfasurata.



Societate nu a prezentat in timpul controlului documente din care sa rezulte ca se incadreaza in exceptiile prevazute de lege, astfel ca organele de inspectie fiscala au respins la deducere cheltuielile cu combustibilul .

10.-cheltuieli inregistrate in conturi de materiale pentru care societatea nu a prezentat documente justificative, facturi de achizitie precum si alte documente din care sa rezulte natura acestor cheltuieli.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

11.-cheltuieli cu dobanzile;

Urmare a verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna ianuarie 2011, societatea a inregistrat in contabilitate cheltuieli cu dobanzile prin nota contabila:666"Cheltuieli privind dobanzile"-455"Sume datorate asociatilor" aferente unor imprumuturi inregistrate in contul 455 "Sume datorate asociatilor" in anul 2010.

Din analiza raspunsului formulat de reprezentantul legal al societatii si documentele prezentate in timpul controlului organele de inspectie fiscala au constatat ca asociatul societatii a imprumutat SC X SRL, imprumut care potrivit contractului este purtator de dobanda lunara conform legislatiei in materie comerciala in procent de 6% (art.1589 Cod civil)

- dobanda avuta in vedere la incheierea contractului, de 6% ( sustinuta de societate cu prevederile art 1589 dinCodul Civil in vigoare la data incheierii contractului) este pe an, dobanda care respecta si prevederile legale din domeniul fiscal respectiv art.23, alin.(5) din Leg.571/2003 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, cuantumul anual al dobanzii fiind de.. lei asa cum mentioneaza si prevederile contractuale.

Organele de inspectie fiscala au constatat insa, ca in luna ianuarie 2011, societatea a inregistrat in contabilitate cheltuieli cu dobanzile fata de dobanda legala de conform contractului astfel ca diferenta reprezentand cheltuieli cu dobanzile aferente lunii ianuarie 2011 a fost considerata ca nedeductibila fiscal in conformitate cu prevederile art. 19, alin. (1), art.21 alin.(1) art.21, alin. (3), lit.h), art. 23, alin. (5) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

12.-cheltuieli cu utilitatile;gaz, telefon, curent electric si cheltuieli cu impozitele si taxele locale aferente imobilelor situate in loc. P, punct de lucru declarat incepand cu data de 25.08.2009 si aferente unui imobil situat in B, spatiu aflat in patrimoniul societatii din data de 31.10.2002 dar care nu este sediul social sau punct de lucru declarat a SC X SRL in perioada verificata.

SC X declara punct de lucru in B,, in data de 05.10.2012 prin cererea de mentiuni inregistrata la ORC.

Urmare a analizarii documentelor prezentate de societate, organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuieli cu utilitatile;gaz, telefon, curent electric si cheltuieli cu impozitele si taxele locale aferente acestor imobilele, nu au participat la realizarea de venituri impozabile in exercitiul financiar 2011 sau ulterior, pe perioada verificata, motiv pentru care in temeiul prevederilor art. 19, alin. (1), art.21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, au respins la deductibilitate cheltuielile .

13.-cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea are in patrimoniu o serie de imobilizari corporale, evidentiata in cont 214"Mobilier, aparatura birotica", reprezentand mobilier divers: bar ext. Lux Tera, mobilier Aqua Tera, 2 buc seturi mobilier, centrala

termica (societatea detine potrivit listelor mijloacelor fixe diverse seturi de mobilier si alte doua centrale termice), aferent carora se inregistreaza lunar cheltuieli cu amortizarile, fara ca echipa de inspectie fiscala sa identifice locul si modul de participare a acestor achizitii la obtinerea veniturilor impozabile sau la scaderea costurilor.

Deasemenea societatea inregistreaza cheltuieli cu amortizarea imobilizarilor corporale inregistrate in cont 212 "Cladiri" si anume :-Cladire B, Constructie P si amenajare piscicola .

Asa cum s-a prezentat la punctele anterioare, la aceste locatii, pentru care se angajeaza cheltuieli cu amortizarile, societatea nu poate proba realizarea de venituri impozabile de catre SC X SRL.

Potrivit listei mijloacelor fixe, prezentata, societatea detine in patrimoniu un aparat de osteodensitometrie, achizitionat in septembrie 2002, si pentru care din septembrie 2002 pana la 31.12.2010 a inregistrat cheltuieli cu amortizarea mijlocului fix insa din documentele prezentate nu rezulta ca societate ar fi inregistrat pe toata perioada venituri din utilizarea acestui aparat respectiv venituri din consultare, investigatii, diagnosticare, tratament medical asigurat unor pacienti.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au determinat cuantumul cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe si au stabilit ca pentru urmatoarele mijloace fixe societatea nu trebuia sa calculeze cheltuieli cu amortizarea in conditiile in care acestea nu au fost utilizate in scopul obtinerii de venituri si anume:- aparat de osteodensitometrie, centrala termica,-bar ext.Terra,-Mobilier Aqua Terra,-constructii /amenajare piscicola

Cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe mai sus enumerate au fost respinse la deductibilitate in temeiul prevederilor art. 19, alin. (1), art.21, alin.(1), art. 21, alin. (3), lit. i), art. 24, alin. (1) si (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

Urmare a stabilirii de venituri suplimentare si considerarii ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor, organele de inspectie fiscala, in temeiul prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, au diminuat pierderea fiscala stabilita de societate la finele exercitiului 2011.

#### Anul 2012

Pe perioada 01.01.2012-30.06.2012 organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuieli care se compun din:

1.-cheltuieli cu servicii executate de terti, inregistrate in contul 628"Cheltuieli cu servicii executate de terti" in baza unor facturi reprezentand contravaloare „prestari servicii conform contract...'

Din informatiile prezentate de societate cheltuielile in cauza reprezinta cheltuieli cu organizarea de masa pentru client si angajati cu ocazia sarbatorilor de Paste.

Societatea a prezentat in sustinere facturile cu mentiunea "organizare eveniment", fara sa prezinte contract incheiat intre parti sau orice alt document justificativ privind efectuarea serviciilor, informatii privind persoanele care au participat la eveniment, scopul evenimentului, necesitatea prestarii serviciilor prin prisma realizarii de operatiuni impozabile;

Organele de inspectie fiscala au considerat cheltuielile in cauza ca fiind cheltuieli de protocol, fara ca societatea sa le inregistreze ca atare in cont 6231 care are deductibilitate limitata.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal in conformitate cu prevederile.19 alin.(1), art.21 alin.(1) alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

2.-cheltuieli cu servicii efectuate de terti inregistrate de societate in contul 628 in baza unor facturi reprezentand contravaloare verificare documentatie tehnica construire imobil multifunctional, prezentate in anexa 10 la actul de control:

In raspunsul la nota explicativa societatea sustine ca in baza Contractului, s-a contractat firma pentru a efectua modificari si completari la planurile arhitecturale pentru extinderea cladirii; activitatea a fost necesara pentru a pregati documentatia ceruta in Certificatul de Urbanism. Pentru punctul de lucru din P, societatea sustine ca s-a efectuat evaluarea imobilului .

Din analiza raspunsului formulat de societate precum si a documentelor anexate, organele de inspectie fiscala au retinut;

- societatea, in anexele la raspuns, nu prezinta contractul incheiat la care face referire in raspuns; pentru serviciile facturate nu prezinta contract incheiat intre parti, prezinta "referat, privind verificarea de calitate la cerinta A1+A2 a proiectului Construire imobil multifunctional"

- referitor la costurile reprezentand "evaluare imobil P", aferent raspunsului formulat societatea nu anexeaza contract sau alte documente justificative;servicii de evaluare imobil au fost inregistrate si in anul 2010 in evidentele contabile ale societatii;

Organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile inregistrate de societate in contabilitate sunt de de natura investitionala avand scopul, modernizare, extinderii sau imbunatatirea gradului de confort, reabilitarea si modernizarea unor imobilizari existente, care majoreaza valoarea imobilului, recuperarea acestor cheltuieli urmand a se face pe seama cheltuielilor cu amortizarea pe durata normala de utilizare a imobilului sau pe o noua durata si nu direct pe seama cheltuielilor aferente activitatii de baza.

Deasemenea din analiza documentele prezentate in timpul controlului, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC x SRL nu a inregistrat venituri din utilizarea imobilelor pentru care s-au inregistrat aceste cheltuieli.

Astfel in temeiul prevederilor cu prevederile.19 alin.(1), art.21 alin.(1) alin.(4) lit.f), lit.m), din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au respins la deducere cheltuielile.

3.-cheltuieli cu servicii executate de terti inregistrate in contabilitate in baza unor facturi reprezentand: cursuri engleza juniori ,taxa studiu, set educativ, taxa studiu,.

Organele de inspectie fiscala au analizat explicatiile din contabilitate si mentiunile de pe facturile emise si au constatat ca serviciile reprezinta contravaloare cursuri de limba engleza, taxe de studiu, pe diferite stadii de pregatire: "incepatori/baby" respectiv "mijlocie 2" ; persoanele beneficiare ale cursurilor nu au calitatea de angajati/administrator in SC x SRL, nu au nici o relatie contractuala cu societatea fiind minori.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate aceste cheltuieli in conformitate cu prevederile art. . 19, alin. (1), art.21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, pe motiv ca cheltuielile in cauza nu au legatura cu activitatea societatii, documentele prezentate nu au calitatea de documente justificative aferente activitatii economice derulate de societate.

#### 4.- cheltuieli de deplasare

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in contul 625"Cheltuieli de deplasare" diverse servicii si anume: masa, taxa participare 5 zile, abonament Revista Romana de sah , servicii pentru care nu s-au prezentat documente justificative (facturi emise de furnizor, contracte ,alte documente justificative)

Organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare rezervarea online de bilete deoarece aceasta nu reprezinta document justificativ de inregistrare a operatiunii in evidentele contabile; rezervarea nu inlocuieste factura pentru serviciile prestate, factura pe care SC X SRL nu a prezentat-o in timpul controlului.

In raportul de inspectie fiscala organul de inspectie fiscala precizeaza ca societatea nu a prezentat niciun document justificativ in sustinerea raspunsului formulat respectiv ordin de deplasare cu informatii privind identitatea persoanelor care s-au deplasat, scopul deplasarii, perioada deplasarii, decont de cheltuieli, care sa cuprinda toate elementele pe care le presupune o deplasare (transport, cazare, diurna) si documente justificative privind scopul si finalitatea economica a deplasarii.

Din informatiile preluate si din explicatiile din evidentele contabile (note contabile) rezulta ca serviciile reprezinta contravaloarea participarii la competii sportive organizate de cluburi sportive, abonamente la reviste de specialitate (sah).

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile in conformitate cu prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, art.19 alin.(1) , art.21 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f), lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

5.-cheltuieli cu materialele consumabile, inregistrate in baza unor facturi reprezentand contravaloare materiale de constructii(poliester expandat, vata mineralizata urso elf, plasa rabbit, nisip, ciment, scoaba otel, coltar, lambriu, lac , pensula, surub, cuie)materiale instalatii, apa, canalizare, sanitare, electrice.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste cheltuieli nu sunt efectuate efectuate in scopul realizarii veniturilor impozabile aferente sem.I 2012; materiale de constructii achizitionate prin facturile prezentate in anexa 10 trebuiau inregistrate de societate ca atare in cont 231 „Imobilizari in curs”;ele au fost evidentiata eronat in cont de cheltuieli (cont 602 „Cheltuieli cu materialele”) in conditiile in care din raspunsul furnizat de reprezentantul societatii rezulta ca materialele de constructie inregistrate pe cheltuieli au fost destinate construirii si amenajarii in regie proprie a pensiunii din localitatea P, pentru care societatea detine autorizatia de construire; lucrari si respectiv cheltuielile s-au facut pentru extinderea pensiunii prin constructia unui foisor, ca si anexa a pensiunii, care sa fie folosit pentru activitati in aer liber (cursuri de limba engleza, de pictura, origami, etc pentru copii in aer liber), precum si pentru a servi ca spatiu de relaxare pentru turistii cazati in cadrul pensiunii.”

Organele de inspectie fiscala au constatat astfel ca achizitiile de materiale de constructie sunt de natura investitionala, lucrari de constructii, modernizare avand ca efect imbunatatirea gradului de confort, reabilitarea si modernizarea unor imobilizari existente, care majoreaza valoarea imobilului, recuperarea acestor cheltuieli urmand a se face pe seama cheltuielilor cu amortizarea pe durata normala de utilizare a imobilului sau pe o noua durata si nu direct pe seama cheltuielilor aferente activitatii de baza.

De asemenea societatea nu a prezentat situatii de lucrari din care sa rezulte in ce cantitati au fost ele incluse in lucrari, cand anume s-au efectuat efectiv lucrarile, cum a fost asigurata manopera pentru lucrarile in care au fost consumat materialele de constructie si caror imobile au fost destinate aceste cheltuieli.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu materialele consumabile , in conformitate cu prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, art.19 alin.(1) art.21 alin.(1) art.24 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

6.-cheltuieli cu materiale obiecte de inventar , inregistrate de societate in contul 6028, 604, 603(anexa 10) reprezentand consumuri de bunuri si servicii care nu au

legatura cu activitatea economica a societatii respectiv; carti scolare, pat papusi, plante, patineMistique,dama, ingrasamant, folie color, gazon, cuie c-tii, ghiveci, produse alimentare, DVD Barbie, carti copii, scutece copii, minge, umeras, pantofi de alergat, role, produse baie, inot, spray, pila unghii, talpici, etc.

In temeiul prevederilor art.2 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, pct.154, 163, 256 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu materialele mai sus enumerate pe motiv ca acestea nu au participat la realizarea de venituri impozabile, prin urmare nu au condus la dezvoltarea activitatii societatii.

7.- cheltuieli cu alte materiale consumabile inregistrate de societate in contul 6028;

Organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuielile in cauza reprezinta mancare pentru pesti si ale materiale utilizate la intretinerea pestilor.

Din documentele prezentate in timpul controlului, organele de inspectie fiscala au constatat ca, societatea pe perioada verificata nu a obtinut si inregistrat venituri impozabile din aceasta activitate astfel ca in temeiul prevederilor art. art.2 alin.(1) din Legea nr.82/1991, republicata cu completarile si modificarile ulterioare, art. 19, alin. (1), art.21 alin.(1), din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile.

8. - cheltuieli cu combustibilul

Din documentele prezentate de societate in timpul controlului organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a achizitionat combustibil conform bonurilor fiscale, care au fost inregistrate in contabilitate pe cheltuieli deductibile fiscal fara a avea la baza documente justificative -foi de parcurs, ordine de deplasare sau alte documente care sa justifice aceste cheltuieli.

De asemenea, societatea nu a avut in vedere prevederile art.21 alin.(3) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care limiteaza deductibilitatea cheltuielilor cu combustibilul la 50% pentru autovehiculele retiere motorizate.

In conditiile in care societatea nu a facut dovada ca achizia de combustibil a fost destinata activitatii societatii organele de inspectie fiscala in temeiul prevederilor art.art.6 din Legea nt.82/1991, lit.A, pct.1 si 2 din Anexa 1 la OMFP nr.3512/2008 , art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu combustibilul.

9.-cheltuieli inregistrate in conturi de materiale .

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in contabilitate factura reprezentand c/v notebook, geanta laptop, Microsoft Windows 7 (regasite in anexa10) de doua ori o data in data in luna februarie 2012 cu nota contabila 603=303 si in luna martie 2012 cu aceeasi nota contabila;

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile inregistrate de doua ori in contabilitate si pentru care societatea nu a prezentat documente, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

10.-cheltuieli cu utilitatile;gaz, telefon, curent electric si cheltuieli cu impozitele si taxele locale aferente imobilelor situate in P punct de lucru declarat incepand cu data de 25.08.2009, si aferente unui imobil situat in B, spatiu aflat in patrimoniul societatii din data de 31.10.2002 dar care nu este sediul social sau punct de lucru declarat a SC X SRL in perioada verificata.

Urmare a analizarii documentelor prezentate de societate, organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuieli cu utilitatile;gaz, telefon, curent electric si cheltuieli cu impozitele si taxele locale aferente acestor imobile nu au participat la realizarea de venituri impozabile, pe perioada verificata, motiv pentru care in temeiul prevederilor art. 19, alin. (1), art.21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, au respins la deductibilitate cheltuielile cu utilitatile si impozitele si taxele locale.

#### 11.-cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea are in patrimoniu o serie de imobilizari corporale, evidentiata in cont 214”Mobilier, aparatura birotica”, reprezentand mobilier divers: bar ext. Lux Tera, mobilier Aqua Tera, 2 buc seturi mobilier, centrala termica (societatea detine potrivit listelor mijloacelor fixe diverse seturi de mobilier si alte doua centrale termice), aferent carora se inregistreaza lunar cheltuieli cu amortizarile, fara ca echipa de inspectie fiscala sa identifice locul si modul de participare a acestor achizitii la obtinerea veniturilor impozabile sau la scaderea costurilor.

Deasemenea societatea inregistreaza cheltuieli cu amortizarea imobilizarilor corporale inregistrate in cont 212 “Cladiri”

Asa cum s-a prezentat la punctele anterioare, la aceste locatii, pentru care se angajeaza cheltuieli cu amortizarile, societatea nu poate proba realizarea de venituri impozabile de catre SC X.

Potrivit listei mijloacelor fixe, prezentata, societatea detine in patrimoniu un aparat de osteodensitometrie, achizitionat in septembrie 2002, si pentru care din septembrie 2002 pana la 30.06.2012 a inregistrat cheltuieli cu amortizarea mijlocului fix insa din documentele prezentate nu rezulta ca societate ar fi inregistrat pe toata perioada venituri din utilizarea acestui aparat respectiv venituri din consultare, investigatii, diagnosticare, tratament medical asigurat unor pacienti.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au determinat cuantumul cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe si au stabilit ca pentru urmatoarele mijloace fixe societatea nu trebuia sa inregistreze cheltuieli cu amortizarea: aparat de osteodensitometrie,-centrala termica,-bar ext.Terra, -Mobilier Aqua Terra, cladire B,constructie /amenajare piscicola .

Cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe au fost respinse la deductibilitate in temeiul prevederilor art. 19, alin. (1), art.21, alin.(1), art. 21, alin. (3), lit. i), art. 24, alin. (1) si (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Urmare a considerarii ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor organele de inspectie fiscala, in temeiul prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au recalculat profitul impozabil respectiv pierderea fiscala si au diminuat pierderea fiscala la 30.06.2012.

Prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au dispus:

Inregistrarea influentelor fiscale aferente exercitiilor 2011 si 2012 si declararea rezultatului , asa cum a fost stabilit prin Raportul de inspectie fiscala si anume:

-la finele exercitiului 2011 organele de inspectie fiscala au stabilit pierdere fiscala, diminuand astfel pierderea fiscala stabilita de societate

-pe perioada 01.01.2012-30.06.2012, organele de inspectie fiscala au dimuniat pierderea fiscala stabilita de societate;

Organele de inspectie fiscala, prin dispozitia de masuri, obliga societatea sa inregistreze in evidentele contabile influentele fiscale rezultate din actul de control.

III. Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscala, sustinerile societatii contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata: 01.01.2007-30.06.2012

#### **A. In ceea ce priveste TVA lei contestata de societate;**

**1. TVA** colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala asupra facturilor stornate, contestata de societate;

a) In ceea ce priveste TVA colectata suplimentar asupra facturilor reprezentand contravaloare "prestari servicii medicale-studii" , **D.G.F.P.- Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca SC X are obligatia colectarii TVA aferenta facturilor reprezentand contravaloare prestari servicii medicale-studii emise catre P- Germania in conditiile in care locul prestarii serviciilor este in Romania.**

In fapt, SC X a emis facturi catre P- Germania reprezentand "prestari servicii medicale-studii " in baza Contractului privind servicii de distribuire, incheiat pe perioada nedeterminata, potrivit caruia SC X se obliga sa ofere servicii de import/export a medicatiei pentru studiu, a echipamentelor si materialelor pentru studiu, depozitarea medicatiei, distribuirea catre centrele de studiu, recuperarea celor nefolosite de la centrele de studiu, distrugerea medicatiei prin intermediul unor companii specializate.

Facturile emise catre P au fost incasate prin banca si inregistrate in evidentele contabile astfel;

411"Clienti"= 704 "Venituri din prestari servicii"

5124"Conturi la banci in valuta"=411"Clienti" ,

inregistrata in jurnalul de vanzari si decontul de TVA ca operatiuni scutite de TVA;

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca, in luna martie 2009, societatea a stornat facturile emise in luna decembrie 2008 pe motiv ca, clientul P a instiintat societatea cu privire la starea de faliment a sponsorului C precum si demersurile care trebuie facute in vederea inscrierii creantelor la masa credala, la institutia abilitata cu solutionarea starii de fapt a falimentului C.

Organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare documentul prezentat de societate in sustinere deoarece instiintarea prezentata nu reprezinta dovada legala a starii falimentului societatii C si mai mult SC X nu avea incheiat in contract cu acesta societatea; Contractul de prestari servicii a fost incheiat cu P iar facturile stornate au fost emise catre aceasta societate.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile de import/export a medicamentatiei, depozitarea medicamentatiei, distribuirea catre centrele de studiu, recuperarea celor nefolosite de la centrele de studiu, distrugerea medicatiei prin intermediul unor companii specializate facturate pe perioada 01.01.2007-31.12.2009, de SC X catre P nu sunt cuprinse ca exceptii de la regula de baza privind locul prestarii, prevazute la art.133 alin.(2) si (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, organele de inspectie fiscala au considerat ca locul prestarii acestor servicii este in Romania in conformitate cu prevederile art.133 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal iar societatea avea obligatia colectarii si declararii TVA aferenta acestor servicii potrivit prevederilor art.126, art.134<sup>2</sup>, art.140, art.150, art.153 si art.156

din Codul fiscal, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA asupra facturilor reprezentand servicii facturate catre P in baza contractului incheiat cu acest beneficiar.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala au ignorat complet continutul contractului de prestari de servicii incheiat de SC X cu beneficiarul extern, care prevede ca "orice plata a sumelor prevazute in contract este conditionata expres de plata in prealabil" facuta de beneficiarul final al studiului clinic respectiv sponsorul Cdin S.U.A.; in conditiile in care platile de la C catre P au incetat urmare a deschiderii insolventei asupra C, nici P nu mai a efectuat plati catre SC X potrivit contractului; anexeaza in sustinere instiintare despre insolventa C si instructiuni de incetare a studiului clinic, in limba engleza, act aditional de incetare anticipata a contractului incheiat intre SCX si P motivat de insolventa C, in limba engleza in original si traducerea in limba romana;

Astfel, sustine ca suma indicata in factura proforma, asupra careia organul de inspectie fiscala a colectat TVA, reprezenta o plata in avans pentru servicii viitoare – plata care insa nu s-a mai efectuat deoarece serviciile nu fost prestate ca urmare a intreruperii programului de studiu clinic;

In ce priveste momentul la care a intervenit stornarea facturilor societatea contestatoare sustine ca a efectuat acest lucru imediat dupa data la care a fost instiintata de partenerul extern in legatura cu activarea unei cauze de neplata (respectiv, insolventa beneficiarului final)- la 24.02.2009 – in conditiile in care factura proforma fusese emisa in decembrie 2008.

Societatea contestatoare considera ca acest aspect nu ar fi trebuit sa aiba consecinte in planul TVA si apreciaza ca daca inregistrarile contabile au fost facute eronat, se putea dispune o rectificare a acestora pentru a corespunde exercitiului financiar, nicidecum sa se colecteze TVA suplimentar; invoca in sustinere prevederile art. 133, alin 2 lit. g) pct.5,6 si 14 din Codul Fiscal.

Referitor la celelalte facturi emise catre P (incasate in anul 2007 si 2009, nestornate de SC X SRL) reprezentand livrari intracomunitare de medicamente societatea contestatoare sustine ca, operatiunile in cauza sunt scutite de TVA potrivit regulii de drept comun in vigoare dupa 01.01.2007 (a se vedea *anexa 33* la prezenta – aviz de expeditie (packing list) si documente de transport extern (AWB) catre A Germania.

In concluzie, societatea contestatoare considera ca prestarea de servicii si livrarea intracomunitara de medicamente catre P erau scutite la plata TVA in Romania si solicita admiterea contestastiei cu privire la TVA colectata suplimentar prin actul administrativ fiscal contestat.

Referitor la facturile storno emise de societate in luna martie 2009 care anuleaza integral facturile emise de societate in luna decembrie 2008 catre P, din documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

In luna decembrie 2008, SC X a emis catre P din Germania un numar de cinci facturi in regim de scutire.

In luna martie 2009, societatea a emis doua facturi prin care a stornat facturile emise in anul 2008.

Dn informatiile furnizate de societate urmare a solicitarilor organelor de inspectie fiscala s-a retinut ca, in luna februarie 2009 societatea a fost instiintata de P ca Sponsorul C a intrat in insolventa, motiv pentru care a stornat facturile emise in decembrie 2008, renuntand astfel la litigii.

In contestatia formulata societatea mentine argumentul stornarii facturilor emise in luna decembrie 2008, prin "*deschiderea insolventei*", pentru C si anexeaza in sustinere



Institiintarea emisa de P catre colaboratori care au participat la studii clinice, sponsorizate de C, privind starea de faliment a sponsorului si Contract de conciliere si eliberare de raspundere incheiat intre P si SC X SRL.

Din analiza informatiilor si documentelor prezentate se retin urmatoarele:

-potrivit celor inscrise in facturile emise in luna decembrie 2008, catre client P precum si contractul incheiat cu P anexat, aferent acestor facturi, rezulta ca serviciile facturate in luna decembrie catre clientul mentionat sunt aferente contractului incheiat pentru "*sponsor*" J si nu pentru "*sponsor*" C.

-nici una din cele cinci facturi care au facut obiectul stornarii, nu sunt facturi "*proforma*" si nu au inscrise mentiuni privind faptul ca reprezinta "*avansuri pentru servicii viitoare* ", asa cum sustine contestatoarea. La capitolul 10 referitor la decontare se precizeaza ca platile serviciilor prestate se fac in concordanta cu cele precizate in anexa B la contract, care precizeaza tarifele distincte pe fiecare serviciu sau decontarea unor eventuale costuri suplimentare de calatorie, acceptate de beneficiar. In cadrul contractului prezentat, nu s-au identificat precizari privind decontarea de avansuri.

- facturile emise in luna decembrie 2008, sunt inregistrate in evidentele contabile ale societatii ca venituri realizate prin note contabile : 411 "*Cienti*"=704 "*Venituri din servicii prestate*, si nu ca "*avansuri*" pentru "*servicii viitoare*";

- in cadrul contractului, prezentat pentru justificarea stornarilor, cel incheiat cu C se precizeaza ca parti in cadrul contractului- SC CMS SRL si nu SC X iar notificarile/ comunicarea intre parti respectiv decontarea platilor care trebuie facute sunt atribuite, din partea P Germania , catre SC P SRL, persoana juridica cu sediul in Romania, contractul prezentat este semnat si insusit tot de SC P SRL. Contractul are un act aditional incheiat in data de 19.11.2008, care mentioneaza ca parti contractuale SC P SRL si SC CMS, prin urmare, potrivit documentelor prezentate, SC X nu este parte contractuala in aceasta relatie comerciala.

-din analiza Contractului de conciliere si eliberare de raspundere, prezentat in dosarul contestatiei(anexa 2), nu se pot determina cu exactitate elemente care sa conduca la concluzia ca aceasta conciliere s-a incheiat asupra Contractului de servicii incheiat de SC X cu P Germania avand ca "*sponsor*" C,;

- contractul de conciliere este asumat si semnat de catre SC CMS, societate afiliata, si nu de catre SC X;

- contractul de conciliere face referire la contractul de prestari servicii, initial, incheiat in data de 19.06.2008 iar contractul incheiat cu SC X este datat cu 15.05.2008;

- contractul de conciliere face referire la o valoare initiala a contractului de servicii iar contractul initial incheiat cu SC X nu are precizari privind valoarea totala a contractului.

La capitolul privind platile se precizeaza ca acestea vor fi facute potrivit Programului de plati cuprins in anexa 1 la contractul incheiat care prevede tarife de decontare per/pacient si nu o valoare globala, acesta depinzand de numarul de pacienti coptati in program;

- in contractul de conciliere, nu se face nici o referire privind contractul initial, in sensul ca acesta a fost incheiat punctual pentru protocol CG privind afectiuni gastrointestinale, in bolile ulcerose;

-documentul anexat nu reprezinta dovada legala a starii de faliment respectiv nu este un in scris al instantei indreptatite sa stabileasca starea de faliment a persoanei juridice, potrivit legislatiei specifice statului de origine a C;

-motivatia stornarii veniturilor respectiv ajustarea bazei impozabile TVA, pentru incertitudinea incasarii acestora, poate fi acceptata numai cu identificarea situatiei, a conditiilor expres precizate de prevederile legale. SC X nu a prezentat informatii si documente care sa probeze una din cazurile prevazute de lege privind ajustarea bazei de

impunere TVA din creante neincasate. In relatia cu clientul stornat- P Germania, societatea nu a prezentat nici un fel de inscrisuri sau demersuri efectuate pentru incasarea acestor creante sau privind comunicarea catre acesta a stornarilor efectuate- confirmata de catre client, nu a prezentat extrase de cont transmise clientului cu ocazia inventarierii patrimoniale cu confirmarea acestuia privind creantele neincasate. Veniturile reprezentand baza de impunere TVA care se inregistreaza in contabilitate sunt cele realizate efectiv, pe baza contabilitatii de angajament, acestea nu depind de incasarea sau neincasarea veniturilor, potrivit prevederilor OMFP 1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene;

Prin documentele prezentate societatea nu a justificat stornarea operatiunilor inregistrate in luna decembrie 2008, nu au legatura cu operatiunile initiale stornate, nu sunt documente care sa asigure informatiile minimale privind starea de faliment cerute de legislatia fiscala si financiar contabila, pentru ajustarea bazei de impozitare.

In ceea ce priveste argumentul SC X potrivit caruia nu a intrat niciodata in posesia sumei reprezentand contravaloarea serviciilor facturate catre P, in perioada 01.01.2007-31.12.2009, mentionam:

Suma prezentata de contestatoare reprezinta contravaloarea tuturor facturilor emise de societate catre clientul P, in perioada 01.01.2007-31.12.2009, nu numai a facturilor care au facut obiectul stornarii.

Prin urmare, facturile emise catre P care fac obiectul stornarii au fost incasate in totalitate prin mijloace de plata bancare, dupa cum rezulta din documentele existente la dosarul cauzei.

Sustinerea petentei privind neincasarea sumei de... nu are nici o legatura cu realitatea si nici cu evidentele contabile conduse pentru perioada mentionata.

Se retine astfel ca, stornarea din evidentele contabile a facturilor nu este justificata.

Potrivit prevederilor art.138 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, ajustarea bazei de impozitare se realizeaza in urmatoarele situatii:

*“a) dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor;*

*b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, în condițiile anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză, declarată printr-o hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, sau în urma unui arbitraj, ori în cazul în care există un acord scris între părți;*

*d) în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă;”*

Avand in vedere ca facturile emise in anul 2008 au fost platite de P, dupa cum am aratat mai sus se retine ca serviciile au fost efectiv prestate si insusite de beneficiar. Societatea nu a prezentat documente din care sa reiasa ca speta in cauza s-ar incadra in una din situatiile prevazute de lege privind ajustarea bazei de impozitare.

Prin urmare argumentele prezentate de societate referitor la acest capat de cerere nu justifica stornarea facturilor emise in luna decembrie 2008 catre P Germania motiv

pentru care se vor mentine ca legale constatarile organelor de inspectie fiscala in sensul ca facturile reprezentand prestari servicii catre societatea din Germania emise in anul 2008 vor fi cuprinse in baza de impozitare a TVA si impozit pe profit pe anul 2008.

Referitor la locul prestarii serviciilor inscrise in facturile emise de SC X catre P in speta sunt aplicabile prevederile art.126, 127, 129 coroborat cu prevederile art.133 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada 01.01.2007-31.12.2009, care prevad:

-art.126

*“(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

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

*b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;*

*c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;*

*d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);”*

-art.127

*“(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.*

*(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”*

-art.129

*“(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.*

-art.133

*(1) Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.*

Potrivit prevederilor legale invocate, reprezinta prestare de serviciu orice operatiune care nu constituie livrare de bunuri iar locul prestarii serviciilor este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestatiei se retin:

Din raspunsurile formulate de catre reprezentantul societatii, urmare a solicitarii de informatii suplimentare prin note explicative de catre organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

“SC X este o institutie in cadrul careia functioneaza un grup de specialisti, inca din anul 2006, scopul acesteia fiind promovarea serviciilor clinice si asigurarea calitatii, excelentei si eficientei in studiile clinice fata de companii farmaceutice, unitati de cercetare

clinica si pacienti. Serviciile prestate se refera la monitorizarea studiilor clinice pentru respectarea bunelor practici, controlul si protectia informatiilor, protectia informationala a pacientilor, buna informare si asistenta medicilor cercetatori implicati in studii, precum si servicii pentru obtinere autorizatii de la ANM si Comisia de Etica, consultanta in alegerea studiilor clinice si sprijin in depozitarea medicamentelor pentru situarile de cercetare cu care colaboreaza.”

-Contractului privind servicii de distribuire, incheiat in data de 31.01.2007 intre SC X in calitate de prestator si P Germania care are calitatea de contractor independent pentru managementul cercetarii clinice pentru “sponsor” J, are ca obiect (conform atasament A, B) prestarea urmatoarelor servicii:

-proceduri de import -export a medicatiei pentru studiu, a echipamentelor si materialelor pentru studiu;

- receptia si depozitarea medicamentelor pentru studiu;

-impachetare, distribuire catre centrele de studiu a medicamentelor,

-mentinerea temperaturilor in depozit potrivit specificatiilor;

-colectarea si distrugerea deseurilor rezultate sau a medicamentelor expirate;

-Potrivit mentiunilor din facturi acestea reprezinta contravaloare “taxe pentru servicii profesionale detaliate”, “depozitare medicamentatie pentru studii”, “prest.serv.med.stud J”, “prest.serv.med.stud.”

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca societatea contestatoare a emis catre P Germania facturi.

Facturile in cauza au fost inregistrata in contabilitate cu nota contabila prin articol contabil 411 “Clienti”= 704 “Venituri din prestari servicii”, inregistrare in jurnalul de vanzari si decontul de TVA ca operatiuni scutite; factura din luna noiembrie 2007 nu a fost inregistrata in jurnalul de vanzari si nu a fost declarata in decontul de TVA.

Facturile au fost incasate prin banca si inregistrate in contabilitate prin articolul contabil: 5124=411;

Avand in vedere prevederile legale invocate, obiectul contractului incheiat cu P Germania precum si serviciile facturate reprezentand contravaloare taxe pentru servicii profesionale detaliate”, “depozitare medicamentatie pentru studii”, “prest.serv.med.stud J”, “prest.serv.med.stud.” se retine ca locul prestarii serviciilor este in Romania, unde prestatorul este stabilit si unde au prestate serviciile pentru beneficiarul intracomunitar.

Serviciile asumate de SC X conform contractului prezentat in sustinere, nu sunt cuprinse ca exceptii de la regula de baza privind locul prestarii asa cum sunt ele enumerate in cuprinsul art.133, alin.(2) si (3) din Legea 571/2003 cu completarile si modificarile ulterioare, forma aplicabila pentru perioada 01.01.2007-31.12.2009, asa cum sustine contestatoarea. Depozitarea, impachetarea, distribuirea catre centrele de studii, distrugerea deseurilor nu reprezinta servicii ale consultantilor, inginerilor, juristilor si avocatilor, contabililor si expertilor contabili, ale birourilor de studii si alte servicii similare sau prelucrarea de date si furnizarea de informatii care sunt invocate de societatea contestatoare la incadrarea operatiunilor respectiv art.133, alin.(2) lit.g pct.5,6 si 14 din Codul Fiscal in forma aflata in vigoare pana la 01.01.2010.

Dupa cum am aratat si mai sus, pentru aceste operatiuni locul prestarii este stabilit prin regula de baza respectiv la sediul prestatorului, potrivit prevederilor art.133, alin.(1) din acelasi act normativ.

In ce priveste sustinerea societatii contestatoare ca aceste servicii reprezinta de fapt “doua livrari intracomunitare de medicamente”, pentru care se anexeaza in sustinere un set de documente (anexa 33), reprezentand paking list, document de transport prin curierat referitor la o serie de medicamente, mentionam ca prin documentele prezentate, SCX nu poate justifica operatiunile de livrari intracomunitare de medicamente, in nume

propriu, deoarece societatea nu detine, nu achizitioneaza marfuri reprezentand medicamente, pe care ulterior sa le vanda.

De altfel, factura anexata in sustinere, a fost emisa de SC X in regim de operatiune impozabila TVA, deci nu a reprezentat, in interpretarea societatii o livrare intracomunitara iar factura este emisa in luna mai 2009 reprezentand "prest.serv. med" si este anexata in dosarul contestatiei pentru a sustine o "livrare intracomunitara"cu documente justificative: prin paking list respectiv document de transport prin curierat societatea incearca sa justifice o factura emisa in luna mai 2009 ca reprezentand o livrare intracomunitara pentru care prezinta documente justificative aferente unor operatiuni ulterioare facturii, respectiv din luna iunie 2009.

Mentionam ca SC X, in cadrul contractului incheiat asigura servicii de distribuire de medicamente catre centre de studii, care nu reprezinta livrari de bunuri ale SC X deoarece aceasta nu este proprietara bunurilor livrate, aceste bunuri care fac obiectul studiilor sunt proprietatea beneficiarului studiilor medicale, cel care are calitatea de "sponsor" a studiilor.

Potrivit documentelor prezentate, SC X nu achizitioneaza medicamentele de la sponsori;medicamentele sunt puse la dispozitie de catre aceasta pentru derularea studiilor.Acest aspect rezulta si din evidenta financiar contabila condusa de SC X , in balantele de verificare existente in copie la dosarul contestatiei, documentele prezentate, societatea nu inregistreaza stocuri de marfuri-medicamente si de asemenea nu inregistreaza achizitii de marfuri reprezentand medicamente, in nume propriu, destinate revanzarii, in perioada 2007-2009, cand sunt emise facturile care au facut obiectul analizei in cadrul Raportului de inspectie fiscala.

De asemenea mentionam ca pentru livrarile de bunuri, faptul generator intervine in momentul livrarii, SC X avand obligatia emiterii facturii, reprezentand contravaloarea bunurilor livrate, catre beneficiar, cel târziu pana în cea de-a 15-a zi lucratoare a lunii următoare celei în care a luat nastere faptul generator.

Din cele doua facturi anexate, acest lucru nu se poate confirma ca SCX a emis factura catre clientul persoana juridica romana SC P SRL si nu catre clientul P Germania: factura a fost emisa in luna mai 2009 in conditiile in care documentul de transport anexat este din iunie 2009.

Prin urmare justificarea prezentata de societate nu este sustinuta cu documentele anexate, motiv pentru care nu poate fi luata in considerare in solutionarea favorabila a contestatiei.

In conditiile in care sunt indeplinite cumulativ conditiile prevazute la art.126 alin.(1) din Codul fiscal mai sus enuntat respectiv operatiunile in cauza reprezinta prestari de servicii in sfera taxei efectuate cu plata, locul prestarii serviciilor facturate reprezentand contravaloare taxe pentru servicii profesionale detaliate", "depozitare medicamentatie pentru studii", "prest.serv.med.stud J" ,"prest.serv.med.stud." este in Romania iar prestarea serviciilor a fost realizata de o persoana impozabila si rezulta din una dintre activitatile economice prevazute la art.127 alin.(2) din actul normativ mentionat, enuntat mai sus, se retine ca prestarile de servicii in cauza reprezinta operatiuni impozabile in Romania.

Potrivit prevederilor art.150 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada verificata:

*"(1) Următoarele persoane sunt obligate la plata taxei, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu:*

a) persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii taxabile, conform prevederilor prezentului titlu, cu excepția cazurilor pentru care clientul este obligat la plata taxei conform prevederilor lit. b) - g);

b) persoana impozabilă care acționează ca atare și care beneficiază de serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. g), dacă aceste servicii sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România, conform art. 153 alin. (4) sau (5);

c) persoana înregistrată conform art. 153 sau 153<sup>1</sup>, care beneficiază de serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c) - f), lit. h) pct. 2 și lit. i) și care a comunicat prestatorului codul său de înregistrare în scopuri de TVA în România, dacă aceste servicii sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România, conform art. 153 alin. (4) sau (5);

d) persoana înregistrată conform art. 153 sau 153<sup>1</sup>, căreia i se livrează gaze naturale sau energie electrică în condițiile prevăzute la art. 132 alin. (1) lit. e) sau f), dacă aceste livrări sunt realizate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România, conform art. 153 alin. (4) sau (5);

e) persoana impozabilă sau persoana juridică neimpozabilă, înregistrată conform art. 153 sau 153<sup>1</sup>, care este beneficiarul unei livrări ulterioare efectuate în cadrul unei operațiuni triunghiulare, în următoarele condiții:

1. cumpărătorul revânzător al bunurilor să nu fie stabilit în România, să fie înregistrat în scopuri de TVA în alt stat membru și să fi efectuat o achiziție intracomunitară a acestor bunuri în România, care nu este impozabilă conform art. 126 alin. (8) lit. b); și

2. bunurile aferente achiziției intracomunitare, prevăzute la pct. 1, să fi fost transportate de furnizor sau de cumpărătorul revânzător ori de altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului revânzător, dintr-un stat membru, altul decât statul în care cumpărătorul revânzător este înregistrat în scopuri de TVA, direct către beneficiarul livrării; și

3. cumpărătorul revânzător să îl desemneze pe beneficiarul livrării ulterioare ca persoană obligată la plata taxei pentru livrarea respectivă;

f) persoana din cauza căreia bunurile ies din regimurile sau situațiile prevăzute la art. 144 alin. (1) lit. a);

g) persoana impozabilă acționând ca atare sau persoana juridică neimpozabilă, stabilită în România sau nestabilită în România, dar înregistrată prin reprezentant fiscal, care este beneficiar al unor livrări de bunuri sau prestări de servicii care au loc în România, conform art. 132 sau 133, altele decât cele prevăzute la lit. b) - e), dacă sunt realizate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România și care nu este înregistrată în România, conform art. 153.”

Din prevederile legale enunțate se retine ca SC X SRL se incadreaza in la art.150 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In speta, persoana obligata la plata taxei pe valoarea adaugata este SC X, in calitate de persoana impozabila care a realizat operatiuni impozabile in Romania respectiv prestari de servicii care se incadreaza la art.133 alin.(1) Codul fiscal.

In concluzie, avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul contestatiei precum si prevederile legale aplicabile pe perioada verificata se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au colectat TVA aferenta facturilor reprezentand contravaloare taxe pentru servicii profesionale detaliate”, “depozitare medicamentatie pentru studii”, “prest.serv.med.stud J” ,“prest.serv.med.stud” emise catre P Germania, in baza Contractului privind servicii de distribuire incheiat.

TVA a fost colectata asupra bazei de impozitare in conformitate cu prevederile art.134<sup>2</sup>, art.137 si art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pe perioada 01.01.2007-31.12.2009, care prevad:

-art.134<sup>2</sup>

*“(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.*

*(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:*

*a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;”*

-art.137

*“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

*a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit.*

*b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”*

-art.140

*“(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduce.”*

In conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din O.G. Nr.92/2003 privind Codul codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr. 450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscala, potrivit caruia:

*“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 contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere, argumentele prezentate de societate nefiind de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal contestat.

b) In ceea ce priveste TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala (pag.9-11 pct.3, pct.4, pct.5 din RIF), contestata de societate;

**D.G.F.P.- Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca SC X are obligatia colectarii TVA aferenta facturilor reprezentand**

**contravaloare prestari servicii facturate catre societati cu sediul in Uniunea Europeana , in conditiile in care locul prestarii serviciilor este in Romania.**

In fapt,organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA aferenta facturilor reprezentand contravaloare prestari servicii emise de SC X SRL catre societati cu sediul in Uniunea Europeana, astfel:

- TVA colectata suplimentar asupra facturii reprezentand contravaloare prestari servicii medicale-studii” emisa catre PP Marea Britanie;

SC X a emis factura reprezentand contravaloare prestari servicii medicale-studii” catre PP Marea Britanie in baza Contractului incheiat in cadrul studiului CLF avand ca sponsor F; factura a fost inregistrata in evidentele contabile ca fiind operatiune scutita din punct de vedere al TVA.

Potrivit Contractului , serviciile prestate catre beneficiarul PP Marea Britanie reprezinta servicii de import/export a medicamentatiei, depozitarea medicamentatiei, ambalarea, distribuirea catre centrele de studiu recuperarea celor nefolosite de la centrele de studiu, distrugerea medicatiei prin intermediul unei companii specializate,

Organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile prestate nu se incadreaza in exceptiile prevazute la art.133 alin.(2) si (3) din Codul fiscal.

-TVA coletata suplimentar emisa catre S Germania, inregistrata in evidentele contabile ca fiind operatiune scutita din punct de vedere al TVA;

Organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile prestate catre beneficiarul S Germania reprezinta servicii de import/export a medicamentatiei, depozitarea medicamentatiei, ambalarea, distribuirea catre centrele de studiu recuperarea celor nefolosite de la centrele de studiu, distrugerea medicatiei prin intermediul unei companii specializate, care nu sunt cuprinse in exceptiile prevazute la art.133 alin.(2) si (3) din Codul fiscal.

-TVA coletata suplimentar asupra facturilor emise catre A Ungaria, inregistrata in evidentele contabile ca fiind operatiune scutita din punct de vedere al TVA;

Serviciile au fost facturate in baza Contractului incheiat cu A Ungaria avand ca obiect organizare studiu clinic LB pentru sponsorul B.

In timpul controlului din documentele prezentate, organele de inspectie fiscala au constatat ca pe documentele de incasare apare mentiunea ca reprezinta contravaloare servicii prestate in iunie 2006 in cadrul studiului B respectiv contravaloare servicii prestate in decembrie 2005 in cadrul altor studii si in iunie 2006 in cadrul altui studiu, inregistrate in evidentele contabile cu nota contabila 5124”Conturi la banci in valuta”=411 „Clienti” si concomitent 411”Clienti”=704 „Venituri din prestari servicii”.

Pentru justificarea tranzactiilor cu A Ungaria societatea a prezentat Contractul incheiat, privind organizare studiului clinic L pentru sponsorul B iar facturile din februarie, martie 2008 potrivit celor inscrise in documentele de plata nu se refera la studiul pentru care s-a prezentat contractul.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile prestate si facturate catre A Ungaria nu sunt cuprinse in exceptiile prevazute la art.133 alin.(2) si (3) din Codul fiscal.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit locul prestarii ca fiind Romania in conformitate cu prevederile art.133 alin.(1) din Codul fiscal si au colectat suplimentar TVA aferenta facturilor reprezentand contravaloare prestari servicii emise de SC X catre PP Marea Britanie, S Germania si A Ungaria, in conformitate cu prevederile art.126, art.134^2, art.140, art.150, art.153 si art.156 din Codul fiscal.

In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca serviciile prestate catre beneficiarii externi rezidenti intr-un stat membru UE nu sunt purtatoare de TVA in



Romania, fiind servicii prestate in strainatate potrivit dispozitiei art. 133 alin. 2 lit. g pct 5,6 si 14 din Codul fiscal in forma aflata in vigoare pana la 01.01.2010; serviciile suport privind studiile clinice efectuate in Romania in favoarea beneficiarilor externi constau in consultanta, prelucrare date si informatii precum si intermediere servicii intre beneficiarii externi si alti prestatori sau institutii medicale romanesti.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei referitoare la operatiunile in cauza se retin urmatoarele:

-Factura reprezentand contravaloare prestari servicii medicale-studii” emisa catre PP Marea Britanie a fost emisa in baza Contractului incheiat in cadrul studiului C avand ca sponsor F;

Din analiza contractului, cu o durata de 1-25 ani, prezentat de societate rezulta ca:

SC X va asigura urmatoarele servicii: procedura de import-export a medicatiei pentru studiu, procedura de import- export a materialelor, echipamentului pentru studiu, depozitare, distributia catre locatii si colectarea de la locatii, reetichetarea medicatiei pentru studiu, distrugerea medicatiei printr-o firma specializata”, servicii pentru care sunt stabilite tarife distincte pentru fiecare operatiune.

-Factura reprezentand prestari servicii pentru studiul S” a fost emisa de SC X catre S Germania si inregistrata in evidentele contabile ca fiind scutita de TVA.

In raspunsul formulat, societatea precizeaza: “Referitor la incasarile externe, mentionam urmatoarele: (...) Incasarea valutara reprezinta prestari servicii pentru studiul S.”; servicii de import/export a medicamentatiei, depozitare medicamentatie, ambalare, distribuirea catre centrele de studiu, recuperarea celor nefolosite de la centrele de studiu, distrugerea medicatiei prin intermediul unor companii specializate.

-Facturile.., inregistrata in evidentele contabile ca fiind operatiune scutita din punct de vedere al TVA, reprezinta servicii facturate in baza Contractului incheiat cu A Ungaria avand ca obiect organizare studiu clinic L pentru sponsorul B.

Avand in vedere ca serviciile prestate de SC X catre societatile din Uniunea Europeana reprezinta servicii de import/export a medicamentatiei, depozitare medicamentatie, ambalare, distribuirea catre centrele de studiu, recuperarea celor nefolosite de la centrele de studiu, distrugerea medicatiei prin intermediul unor companii specializate, conform contractelor existente in copie la dosarul contestatiei, care sunt de aceiasi natura ca si serviciile prestate pentru P si care au fost analizate la pct.1)it.a) din prezenta decizie, in speta sunt aplicabile prevederile art.133 alin.(1) din Codul fiscal potrivit caruia :

*“(1) Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.”, iar locul prestării serviciilor este in Romania.*

Nu poate fi luata in considerare afirmatia societatii contestatoare potrivit careia serviciile prestate se incadreaza in exceptiile prevazute la art.alin.(2) lit.g) pct.5,6 si 14 din Codul fiscal din urmatoarele motive:

Serviciile asumate de SC X conform contractelor incheiate cu beneficiarii externi constau in depozitarea, impachetarea, distribuirea catre centrele de studii a medicamentelor, distrugerea deseurilor care nu reprezinta servicii ale consultantilor, inginerilor, juristilor si avocatilor, contabililor si expertilor contabili, ale birourilor de studii si alte servicii similare sau prelucrarea de date si furnizarea de informatii prevazute art.133, alin.(2) lit.g) pct.5,6 si 14 din Codul Fiscal in forma aflata in vigoare pana la 01.01.2010.

Dupa cum am aratat si mai sus, pentru aceste operatiuni locul prestarii este stabilit prin regula de baza respectiv la sediul prestatorului, potrivit prevederilor art.133, alin.(1) din acelasi act normativ.

Prin urmare justificarea prezentata de societate nu este sustinuta cu documentele anexate, motiv pentru care nu poate fi luata in considerare in solutionarea favorabila a contestatiei.

In conditiile in care sunt indeplinite cumulativ conditiile prevazute la art.126 alin.(1) din Codul fiscal mai sus enuntat respectiv operatiunile in cauza reprezinta prestari de servicii in sfera taxei efectuate cu plata, locul prestarii serviciilor este Romania iar prestarea serviciilor a fost realizata de o persoana impozabila si rezulta din una dintre activitatile economice prevazute la art.127 alin.(2) din actul normativ mentionat, enuntat mai sus, se retine ca prestarile de servicii in cauza reprezinta operatiuni impozabile in Romania.

Potrivit prevederilor art.150 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada verificata, persoana obligata la plata taxei pe valoarea adaugata este persoana care efectueaza prestarea de servicii taxabile in speta SCX..

In concluzie, avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul contestatiei precum si prevederile legale aplicabile pe perioada verificata se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au colectat TVA aferenta facturilor reprezentand contravaloare prestari servicii emise de SC X catre societatile intracomunitare, in conformitate cu prevederile art.134<sup>2</sup>, art.137, art.140 din Codul fiscal mai sus enumerate.

Avand in vedere documentele existente la dosarul contestatiei, prevederile invocate in speta , se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere, argumentele prezentate de societate nu sunt de natura sa modifice constatările organului de control din actul administrativ fiscal contestat .

c)Referitor la TVA coletata suplimentar asupra facturii emise catre C Germania, inregistrata in evidentele contabile ca fiind operatiune scutita din punct de vedere al TVA, contestata de societate, mentionam:

In fapt, serviciile au fost facturate in baza Contractului incheiat intre SC X si C Germania, in protocolul X avand ca sponsor B.

Potrivit Contractului SC X se obliga sa ofere servicii de import/export a medicamentatiei, depozitarea medicamentatiei, ambalarea, distribuirea catre centrele de studiu recuperarea celor nefolosite de la centrele de studiu, distrugerea medicatiei prin intermediul unei companii specializate.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna iunie 2009, societatea a inregistrat in jurnalul de vanzari stornarea partiala a facturii emise catre C Germania; operatiunea in cauza nu a fost inregistrata in Decontul de TVA;SC x a incasat partial contravaloarea facturii, prin decontare bancare.

In timpul controlului societatea nu a prezentat un document din care sa rezulte ca prevederile contractuale nu mai sunt valabile sau se modifica pentru a justifica stornarea partiala a facturii, astfel ca organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare operatiunea de stornare partiala a facturii.

De asemenea s-a constatat ca serviciile prestate si facturate catre C Germania nu sunt cuprinse in exceptiile prevazute la art.133 alin.(2) si (3) din Codul fiscal,astfel ca organele de inspectie fiscala au considerat locul prestarii ca fiind Romania in conformitate cu prevederile art.133 alin.(1) din Codul fiscal si au colectat suplimentar TVA asupra serviciilor facturate catre acest beneficiar, in conformitate cu prevederile art.126, art.134<sup>2</sup>, art.140, art.150, art.153 si art.156 din Codul fiscal.

In contestatia formulata, referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare sustine ca serviciile prestate catre beneficiarul extern C nu sunt purtatoare de TVA in Romania, fiind servicii prestate in strainatate potrivit dispozitie art. 133 alin. 2 lit. g pct 5,6 si 14 din Codul fiscal in forma aflata in vigoare pana la 01.01.2010.

Totodata societatea contestatoare sustine ca in mod abuziv, organul de inspectie fiscala "contesta dreptul la stornarea partiala a facturii de avans initiale deoarece, dupa cum a aratat si in timpul controlului, motivul stornarii l-a constituit incetarea inainte de data initial agreata a contractului cu beneficiarul extern, astfel ca au fost prestate doar partial serviciile contractate – valoarea acestora fiind convenita de parti la suma de ...euro; in mod firesc, diferenta a fost stornata si nu a mai fost achitata)."

Referitor la factura storno emise de societate din documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

SC X a emis in luna decembrie 2008, factura catre C Germania, reprezentand conform mentiunii din factura "prestari servicii medicale studii" in baza Contractului incheiat intre SC X si C Germania, in protocolul X avand ca sponsor B.

In Contractului incheiat la cap.1, pct.1.1 se precizeaza ca serviciile care urmeaza a fi prestate de SC X sunt detaliate in anexa A la contract, si nume: servicii de import/export a mostrelor biologice, depozitare si urmarire a produselor care fac obiectul investigatiei, depozitarea si urmarirea materialelor trimise, pregatirea acestora, distrugerea produselor care fac obiectul investigatiei.

La cap.3 pct.3.1 se precizeaza: "Contractorul va fi platit o valoare care nu va depasi .. euro(inclusiv TVA de 19%) pentru serviciile furnizate in concordanta cu bugetul si programul de plati prevazut in anexa B la contract, care precizeaza tarifele distincte pe fiecare serviciu respectiv valoarea globala pe fiecare serviciu prestat.

SC X a incasat partial factura, prin decontare bancare in data de 31.03.2009;diferenta a fost stornata In luna iunie 2009, cu factura.

In raspunsul formulat de reprezentantul legal al societatii, urmare a notei explicative luata de organul de inspectie fiscala, se specifica faptul ca "in anul 2009 dupa incheierea proiectului a fost reevaluata situatia lucrarilor.Desi valoarea contractului cu firma C Germania era mare, s-a determinat ca valoarea serviciilor efectuata a fost de doar .. euro iar restul de.. euro trebuie stornat ceea ce s-a si intamplat"

In timpul controlului sau la dosarul contestatiei societatea nu a anexat un document un acord al partilor potrivit caruia prevederile contractuale nu mai sunt valabile sau se modifica, nu prezinta nici un fel de documente cu confirmarea beneficiarului privind stornarea operata.

In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca factura emisa catre C Germania ar reprezenta o factura de avans.

Afirmatia societatii contestatoare este contrazisa de raspunsul formulat de reprezentantul acesteia dat in timpul controlului, de mentiunile inscrise pe factura potrivit carora s-a facturat „prestari servicii cf.contract” .

In contractul incheiat cu C Germania nu se face referire la plati in avans; in contract se specifica faptul ca, contravaloarea serviciilor prestate vor fi facturate in 30 de zile de la efectuarea lor ,pe baza de documente.

In conditiile in care serviciile au fost facturate in luna decembrie 2008 se retine ca acestea au fost si prestate, prin urmare sustinerea societatii contestatoare potrivit carora aceste servicii nu au fost prestate nu sunt reale.

De asemea, sustinerile societatii contestatoare privind incetarea contractului nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care nu este sustinuta de nici un document care sa permita ajustarea bazei de impunere ,TVA aferente creantelor neincasate.

Potrivit prevederilor art.138 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, ajustarea bazei de impozitare se realizeaza in urmatoarele situatii:

*“a) dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor;*

*b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, în condițiile anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză, declarată printr-o hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, sau în urma unui arbitraj, ori în cazul în care există un acord scris între părți;*

*c) în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art. 137 alin. (3) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;*

*d) în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă;”*

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca serviciile facturate au fost prestate in conditiile in care factura a fost emisa catre C Germania in termenul de 30 zile de la prestarea serviciilor, prevazut in contract.

Dupa cum am aratat si mai sus societatea nu a facut dovada ca s-ar incadra in una din situatiile prevazute la art.138 din Codul fiscal enuntat pentru care ar fi permisa ajustarea bazei de impozitare privind TVA, nici in timpul controlului si nici la dosarul contestatiei.

Prin urmare se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X pentru acest capat de cerere.

In ceea ce priveste locul prestarii serviciilor facturate catre C Germania, inregistrate in evidentele contabile ca operatiune scutita mentionam:

Din Contractului incheiat la cap.1, pct.1.1 rezulta ca SC X a prestat catre C Germania urmatoarele servicii:servicii de import/export a mostrelor biologice, depozitare si urmarirea produselor care fac obiectul investigatiei, depozitarea si urmarirea materialelor trimise, pregatirea acestora, distrugerea produselor care fac obiectul investigatiei.

Potrivit prevederilor art.133 alin.(1) din Codul fiscal :

*“(1) Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.”*

In cauza in speta, prestatorul SCX are sediul Romania iar serviciile au fost prestate in Romania.

Nu poate fi luata in considerare afirmatia societatii contestatoare potrivit careia serviciile prestate se incadreaza in exceptiile prevazute la art. 133 alin.(2) lit.g) pct.5,6 si 14 din Codul fiscal din urmatoarele motive:

Potrivit prevederilor art. 133 alin.(2) lit.g) pct.5,6 si 14 din Codul fiscal:

*“(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:[...]*

*g) locul unde clientul căruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, cu condiția ca respectivul client să fie stabilit sau să aibă un sediu fix în*

*afara Comunității ori să fie o persoană impozabilă acționând ca atare, stabilită sau care are un sediu fix în Comunitate, dar nu în același stat cu prestatorul, în cazul următoarelor servicii:*

*5. serviciile consultanților, inginerilor, juriștilor și avocaților, contabililor și experților contabili, ale birourilor de studii și alte servicii similare;*

*6. prelucrarea de date și furnizarea de informații;*

*14. prestările de servicii de intermediere, efectuate de persoane care acționează în numele și contul altor persoane, când aceste servicii sunt prestate în legătură cu serviciile prevăzute la prezenta literă;”*

In speta, serviciile asumate de SC X conform contractului încheiat cu C Germania constau în servicii de import/export a mostrelor biologice, depozitare și urmărirea produselor care fac obiectul investigației, depozitarea și urmărirea materialelor trimise, pregătirea acestora, distrugerea produselor care fac obiectul investigației care nu se încadrează în serviciile enumerate la art.133, alin.(2) lit.g pct.5,6 și 14 din Codul Fiscal.

La cap.3 pct.3.1 din contractul încheiat cu C Germania se precizează: “Contractorul va plăti o valoare care nu va depăși... euro(inclusiv TVA de 19%) pentru serviciile furnizate în concordanță cu bugetul și programul de plăți prevăzut în anexa B la contract, astfel se reține că SCX avea obligația de a plăti TVA în România pentru serviciile prestate, în conformitate cu prevederile art.133, alin.(1) din Codul fiscal.

În speta sunt îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute la art.126 alin.(1) din Codul fiscal mai sus enunțat respectiv operațiunile în cauză reprezintă prestări de servicii în sfera taxei efectuate cu plată, locul prestării serviciilor este România iar prestarea serviciilor a fost realizată de o persoană impozabilă și rezultă din una dintre activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2) din actul normativ menționat, enunțat mai sus, astfel că serviciile prestate în cauză reprezintă operațiuni impozabile în România.

Potrivit prevederilor art.150 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada verificată, persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată este persoana care efectuează prestarea de servicii taxabile în speta SC X.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul contestației precum și prevederile legale aplicabile pe perioada verificată se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au colectat TVA asupra facturii reprezentând contravaloare prestări servicii emise de SC X către C Germania, în conformitate cu prevederile art.134<sup>2</sup>, art.137, art.140 din Codul fiscal mai sus enumerate.

Având în vedere documentele existente la dosarul contestației, prevederile invocate în speta, se va respinge contestația ca neîntemeiată cu privire la TVA stabilită suplimentar de plata de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere; argumentele prezentate de societate nu sunt de natură să modifice constatările din actul administrativ fiscal contestat în condițiile în care nu au fost prezentate documente în susținere.

d). În ceea ce privește TVA colectată suplimentar de organele de inspecție fiscală (pag.12RIF, pct.7); contestată desocietate menționăm:

În fapt, SC X a emis în luna decembrie 2008, factura către L Canada, reprezentând “prestări servicii medicale-studii” în baza Contractului în protocolul.. cu o durată a studiului din martie 2008-martie 2009. Factura a fost înregistrată în contabilitate în regim de scutire TVA.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna iunie 2009 operațiunea a fost stornată fiind înregistrată în evidențele contabile, jurnalul de vânzări, fără a fi declarată în decontul de TVA.

Din raspunsul formulat de reprezentantul legal al societatii potrivit caruia "stornarea facturii s-a efectuat ca urmare a scrisorii primite in luna martie 2009 de la L Canada prin care beneficiarul anunta ca serviciile SC X nu-i mai sunt necesare iar contractul nu a mai fost semnat", organele de inspectie fiscala au constatat ca scrisoarea de renuntare la servicii a fost primita de societate in data de 10.03.2009, la finalul studiului, fiind ulterior perioadei in care SC X se angajase sa presteze serviciile, motiv pentru care nu a luat in considerare acesta stornare.

In temeiul prevederilor pct. 41 din sectiunea 6, cap. II, anexa 1 a OMFP nr. 1752/2005, art.133 alin.(1), 134<sup>2</sup>, art.140, art.150 din Codul fiscal organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA asupra facturii emisa catre L Canada.

Societatea contestatoare sustine ca suma indicata in factura reprezinta o plata ce ar fi trebuit facuta in avans pentru servicii viitoare – plata care nu s-a efectuat deoarece serviciile respective nu au fost prestate.

Societatea contestatoare sustine ca "interpretarea data in RIF pct.41 din sectiunea 6, cap. II, anexa 1 a OMFP nr. 1752/2005 este eronata, intrucat " tranzactiile si alte evenimente" amintite in actul normativ citat isi produc efectele numai in cadrul contractual predefinit de parti, potrivit principiului libertatii de contractare si al autonomiei de vointa."

De asemenea, societatea contestatoare considera ca serviciile prestate catre un beneficiar extern rezident intr-un stat membru UE (in care este valabil inregistrat in scopuri de TVA) nu sunt purtatoare de TVA in Romania, fiind servicii prestate in strainatate potrivit dispozitiei art. 133 alin. 2 lit. g pct 5,6 si 14 din Codul fiscal in forma aflata in vigoare pana la 01.01.2010 (serviciile suport privind studiile clinice efectuate in Romania in favoarea beneficiarilor externi constau in consultanta, prelucrare date si informatii precum si intermediere servicii intre beneficiarii externi si alti prestatori sau institutii medicale romanesti).Petenta concluzioneaza ca prestarea de servicii era scutita la plata TVA in Romania, iar organul de inspectie fiscala a stabilit in mod abuziv TVA .

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Contractului incheiat intre SC X in calitate de prestator si L Canada in calitate de sponsor, in cadrul protocolul., are o durata a studiului de un an respectiv perioada martie 2008-martie 2009.

Potrivit contractului X va presta serviciile urmatoare:

"-procedura de import/export a materialelor/echipamentelor pentru studiu

-depozitare

-distributia la centre/ colectarea de la centre

-distrugerea medicamentului prin intermediul unei companii specializate locale;

-altele;servicii PC pentru Romania "

In ceea ce priveste plata serviciilor la cap.III "Termenii de plata" se prevede:

1)X va factura Sponsorului conform onorariilor mentionate in sectiunea IV.

2)Factura va mentiona cu claritate Numarul Studiului si va detalia serviciul facturat(inclusiv numarul centrelor).

3)Platile vor fi efectuate de Sponsor actionand in calitate de Agent autorizat al Sponsorului.

4) Platile vor fi efectuate in termen de 15 zile de la primirea facturii ."

-factura reprezentand "prestari servicii medicale-studii" a fost emisa de X catre L Canada in baza Contractului, urmare a serviciilor prestate dupa cum se mentioneaza si in contract.

Factura a fost inregistrata in evidentele contabile ale societatii ca venituri realizate prin NC: 411"Clienti"=704"Venituri din servicii prestate "

In scrisoarea transmisa in data de 10.03.2009 de L Canada catre SC X cu privire la studiul clinic, se precizeaza:

“Apreciam foarte mult timpul pe care l-ati investit in revizuirea protocolului nostru, oferind documentatia necesara pentru transmiterea la autoritatile locale si numeroasele contacte si intalniri”, rezultand astfel ca SC X a prestat servicii catre L Canada.

Afirmatia societatii contestatoare potrivit careia s-ar fi emis o factura proforma reprezentand avansuri pentru servicii viitoare nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei avand in vedere ca factura in cauza are in scris la rubrica denumire servicii “*prestari servicii medicale-studii*”, iar aceasta a fost inregistrata in evidentele contabile pe venituri in 704 “*Venituri din servicii prestate*” si nu ca “avans”.

La cap.III si cap.IV din Contract se prevede ca SC X va factura serviciile prevazute in contract detaliat; in contract nu are mentiuni privind decontarea de avansuri.

In conditiile in care societatea contestatoare nu prezinta documente din care sa rezulte una din situatiile prevazute la art.138 din Codul fiscal privind ajustarea bazei de impozitare a TVA, se va respinge contestatia pentru acest capat de cerere.

In conformitate cu prevederile art.133 alin.(1) din Codul fiscal mai sus enuntat, locul prestarii serviciilor facturate catre L Canada este in Romania iar in conformitate cu prevederile art.126, 127, 134<sup>2</sup>, 137, 140, 150 din Codul fiscal mai sus enuntate SC X avea obligatia de a colecta TVA aferenta facturii prin aplicarea cotei de 19% , de a declara si vira bugetului de stat TVA in cauza.

Afirmatia contestatoarei, potrivit careia serviciile prestate catre beneficiarul L Canada nu sunt purtatoare de TVA in Romania, fiind servicii prestate in strainatate potrivit dispozitiei art. 133 alin. 2 lit. g pct 5,6 si 14 din Codul fiscal, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece serviciile prestate nu se incadreaza in aceste exceptii.

La dosarul contestatiei societatea nu a prezentat documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie de fapt decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala, astfel, in conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala si prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr. 450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere.

E)In ceea ce priveste TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, **cauza supusa solutionarii este daca D.G.F.P. prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei cu privire la TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala in conditiile in care societatea nu prezinta argumentele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste si aceasta suma desi contesta in totalitate TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala.**

In fapt, in luna ianuarie si martie 2007 SC X a emis facturi in regim de scutire TVA reprezentand potrivit celor inscrise in facturi “prestari servicii medicale-studii” catre beneficiari interni.

Potrivit contractelor incheiate intre parti SC X se obliga sa ofere servicii de import/export, impachetare, etichetare, depozitare, transport si manevrare pentru medicamente in cadrul unor studii clinice de medicatie.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile facturate de SC X, nu sunt cuprinse ca operatiuni scutite de TVA in interiorul Romaniei asa cum sunt ele prevazute la art.141 din Legea nr.571/2003 cu completarile si modificarile ulterioare.

Pentru aceste operatiuni locul prestatiilor este stabilit prin regula de baza respectiv la sediul prestatorului, potrivit prevederilor art.133, alin.(1), operatiunea fiind impozabila in Romania potrivit prevederilor art.126, art.127 din Codul fiscal.

Astfel, in conformitate cu prevederile art.134<sup>2</sup>, art.137, 140, art.150 din Codul fiscal organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA emise catre beneficiarii interni.

In contestatia formulata SC X contesta in totalitate TVA stabilit suplimentar pe perioada 2007-2009 pentru serviciile prestate catre beneficiarii externi si pentru care sustine ca au locul prestarii la beneficiar si nu la prestator , insa pentru TVA in valoare de.. lei nu prezinta niciun argument in sustinerea contestatiei.

In speta, art.206 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala repunlicata, prevede:

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

*a) datele de identificare a contestatorului;*

*b) obiectul contestației;*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;*

*e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și ștampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.*

La pct.2.5 din Ordinul 450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se precizeaza:

*“ Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”*

In speta, sunt incidente prevederile pct.11.1 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care dispun:

*"Contestatia poate fi respinsa ca:*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;"*

Avand in vedere ca SC X contesta in totalitate TVA stabilita suplimentar asupra facturilor reprezentand prestari servicii pentru care locul prestarii, potrivit legii, este in Romania insa nu prezinta argumentele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste si TVA in valoare de ... lei , se va respinge contestatia ca nemotivata, pentru acest capat de cerere.



2. In ceea ce priveste TVA stabilita suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, **cauza supusa solutionarii D.G.F.P.-Biroul de Solutionare a Contestatiilor este daca societatea contestatoare poate beneficia de scutirea TVA in conditiile in care la dosarul contestatiei au fost prezentate documente din care rezulta o alta situatie decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala.**

In fapt, in luna iunie 2011, societatea a inregistrat in contabilitate o tranzactie intracomunitara, pentru care se prezinta urmatoarele documente:

- Invoice avand inscrise la emitent SC X catre I Marea Britanie, reprezentand contravaloare medicamente si comision de achizitie, cu mentiunea "reprezinta servicii executate pentru proba C, conform comenzii nr.3, anexa B,";
- factura emisa de SC X catre I Marea Britanie, reprezentand c/v in lei a invoice
- comanda emisa de I Marea Britanie care are in cuprins anexa B
- extras de cont emis de BRD pentru operatiunile derulate prin cont la aceasta banca de catre SC X, in perioada 30.01.2011-31.05.2011, conform caruia s-a incasat invoice;

In raportul de inspectie fiscala organul de inspectie fiscala precizeaza ca SC X nu a prezentat in timpul controlului documente din care sa rezulte ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru, conform prevederilor OMFP nr.2222/2006 si au constatat ca operatiunea nu se incadreaza in prevederile art.143 din Codul fiscal.

Astfel au considerat livrarea efectuata pe teritoriul Romania in conformitate cu prevederile art.126 art.128 din Codul fiscal iar in temeiul prevederilor art.137, art.140 din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au colectat TVA asupra livrarii de bunuri inscrisa in factura .

In contestatia formulata, referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare sustine ca organul de inspectie fiscala a incadrat gresit veniturile din decontarea unor costuri catre partenerul extern ca reprezentand venituri din livrari intracomunitare de bunuri.

In realitate, prin facturile in cauza societatea a decontat valoarea medicamentelor pe care le-a achizitionat anterior (in numele si pe seama beneficiarului extern ) de pe piata interna (cu cota de TVA 9%), spre a fi utilizate in cadrul studiilor clinice desfasurate in institutii medicale din Romania; acest lucru rezulta din actele prezentate in timpul controlului: comanda de lucru emisa de beneficiar, documentele cu care s-au cumparat medicamentele din Romania, avizele de expeditie si documentele de transport intern prin curierat rapid care dovedesc destinatia medicamentelor la institutii medicale din Romania ce desfasurau studiul clinic respectiv, conventia in vigoare intre parti. Potrivit acestei conventii acest tip de cheltuieli (inclusiv valoarea medicamentelor utilizate in cadrul studiilor) urma a fi suportata de catre beneficiarul extern, in urma refacturarii la cost de achizitie la care s-a adaugat un comision de achizitie (comision la care, cu ocazia facturarii s-a aplicat cota TVA standard).

Societatea contestatoare sustine ca nu s-au realizat livrari de bunuri catre beneficiarul strain ci doar prestari de servicii care sunt scutite de plata TVA in Romania conform prevederilor art.133 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal .

La dosarul contestatiei societatea a anexat Comanda de lucru care se refera la Contractul principal de prestari servicii comerciale in care se specifica:

“In urma primirii aprobarilor, in termen de 15 zile lucratoare, x va achizitiona produsele comparative si solutia de diluare -pentru medicatia comparatoare a Investigatorului ) in cantitatile specificate de I la sau sub pretul curent al pietei.[...]

Sana va achizitiona intregul lot de medicamente necesare din acelasi numar de lot prin urmare va fi necesara o singura versiune pentru fiecare tip de medicament utilizat.[...]

In schimbul serviciilor furnizorului prestate conform Comenzii de lucru, I va achita furnizorului suma estimata, in conformitate cu Anexa A.[...]. I va achita toate facturile, in conformitate cu cu sectiunea 2 din Contract .”

In Anexa A la Comanda de lucru sunt enumerate serviciile prestate SC X catre I iar in anexa B “Costuri medicament comparator) sunt enumerate medicamentele achizitionate, precum si un comision de achizitie de 5%.

Se retine ca, Invoice respectiv factura emisa de SC X catre I Marea Britanie, reprezinta decontarea contravalorii medicamentelor achizitionate anterior de pe piata interna spre a fi utilizate in cadrul studiilor clinice desfasurate in institutii medicale din Romania.

Prin urmare SC X a achizitionat medicamentele in numele si pe seama beneficiarului I Marea Britanie, care a fost decontata de acesta si care reprezinta o prestare de serviciu in conformitate cu prevederile art.129 alin(2) din Codul fiscal, potrivit caruia:

*“(2) Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.”*

Prin urmare, factura emisa de SC X catre I Marea Britanie, reprezinta contravaloare servicii executate pentru proba, conform comenzii, anexa B, nr.de proiect intern, conform mentiunii din acesta factura.

In ceea ce priveste locul prestarii serviciilor la art.133 din Codul fiscal, in vigoare la data emiterii facturii, se prevede:

*“(1) În vederea aplicării regulilor referitoare la locul de prestare a serviciilor:*

*a) o persoană impozabilă care desfășoară și activități sau operațiuni care nu sunt considerate impozabile în conformitate cu art. 126 alin. (1) - (4) este considerată persoană impozabilă pentru toate serviciile care i-au fost prestate;*

*b) o persoană juridică neimpozabilă care este înregistrată în scopuri de TVA este considerată persoană impozabilă.*

*(2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”*

La punctul 13 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.133 din cod , se prevede:

*“(1) Pentru stabilirea locului prestării serviciilor potrivit prevederilor art. 133 alin. (2) și (3) din Codul fiscal, se are în vedere noțiunea de persoană impozabilă, astfel cum este aceasta definită din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.[...]*

(7) *Serviciile pentru care se aplică prevederile art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, care sunt prestate de prestatori stabiliți în România către beneficiari persoane impozabile care sunt stabiliți pe teritoriul Comunității, se numesc prestări de servicii intracomunitare și se declară în declarația recapitulativă, conform prevederilor art. 156<sup>4</sup> din Codul fiscal, dacă nu beneficiază de o scutire de taxă.[...]*

(9) *În cazul serviciilor pentru care se aplică prevederile art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, prestate de persoane impozabile stabilite în România, atunci când beneficiarul este o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru și serviciul este prestat către sediul activității economice sau un sediu fix aflat în alt stat membru decât România, prestatorul trebuie să facă dovada că beneficiarul este o persoană impozabilă și că este stabilit în Comunitate. Se consideră că această condiție este îndeplinită atunci când beneficiarul comunică prestatorului o adresă a sediului activității economice sau, după caz, a unui sediu fix din Comunitate, precum și un cod valabil de TVA atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, inclusiv în cazul persoanelor juridice neimpozabile care sunt înregistrate în scopuri de TVA. Se consideră că prestatorul a acționat de bună-credință în ceea ce privește stabilirea faptului că beneficiarul său este o persoană impozabilă atunci când a obținut confirmarea validității codului de TVA atribuit beneficiarului său de autoritățile fiscale din alt stat membru prin intermediul procedurilor de securitate existente la nivel comunitar.”*

Din prevederile legale invocate aplicabile incepand cu 01.01.2010, se retine ca locul de prestare a serviciilor catre o persoana impozabila care actioneaza ca atare este locul unde respectiva persoana care primeste serviciile isi are stabilit sediul activitatii sale economice.

Potrivit prevederilor legale invocate serviciile care sunt prestate de prestatori stabiliți în România către beneficiari persoane impozabile stabilite pe teritoriul Comunității se numesc prestări de servicii intracomunitare și se declară în declarația recapitulativă.

În cazul serviciilor pentru care se aplică prevederile art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, prestate de persoane impozabile stabilite în România, atunci când beneficiarul este o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru și serviciul este prestat către sediul activității economice sau un sediu fix aflat în alt stat membru decât România, prestatorul trebuie să facă dovada că beneficiarul este o persoană impozabilă și că este stabilit în Comunitate. Beneficiarul trebuie să comunice prestatorului o adresă a sediului activității economice sau, după caz, a unui sediu fix din Comunitate, precum și un cod valabil de TVA atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru.

Se retine ca in speta serviciile in cauza au fost prestate de SC X in baza contractului si comenzii primite de la beneficiarului I Marea Britanie care a comunicat un cod valabil de TVA., astfel ca locul prestarii serviciilor, este stabilit prin regula de baza respectiv la sediul activitatii economice a celui care primeste serviciile, in speta I Marea Britanie.

Compartimentul de schimb international de informatii din cadrul D.G.F.P. a confirmat faptul ca I Marea Britanie este persoana impozabila, avand cod de inregistrare in scopuri de TVA, valabil.

Prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei organele de inspectie fiscala au analizat documentele prezentate de societate si au reincadrat operatiunea efectuata de SC X catre I precizand ca aceasta operatiune reprezinta de fapt o prestare

prestari servicii pentru care, locul prestatiilor este stabilit prin regula de baza respectiv la sediul activitatii economice a celui care primeste serviciile si au propus admiterea contestatiei cu privire la TVA precum si dobanzile si penalitatile de intarziere stabilite.

In conformitate cu prevederile art.213 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile:

*“(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”*

Avand in vedere ca societatea contestatoare a prezentat in sustinere documentele justificative in baza carora au aplicat scutirea de TVA pentru prestarile de servicii intracomunitare efectuate catre I Marea Britanie iar organele de inspectie fiscala au analizat si au propus admiterea contestatiei pentru acest capat de cerere urmeaza a se admite contestatia formulata de SC X cu privire laTVA...

In speta se vor aplica prevederile art.216 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

*“1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.*

*(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.”*

Avand in vedere ca prin prezenta decizie s-a admis contestatia cu privire la TVA colectata suplimentar se va anula partial Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala cu privire la TVA.. lei.

### **3.In ceea ce priveste TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala pentru serviciile prestate catre beneficiarii interni, contestata de societate;**

#### **1.Referitor la TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala contestata de societate, cauza supusa solutionarii D.G.F.P.-Biroul Solutionare contestatii este daca SC X datoreza bugetului de stat TVA in conditiile in care nu a inregistrat in evidentele contabile factura nr...**

In fapt, urmare a verificarii facturilor ( marjei de numere alocata si utilizata) emise de SC X, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea contestatoare a emis in luna iunie 2011, factura catre SC P SRL.

In timpul controlului societatea nu a prezentat factura in original si nu a facut dovada anularii acestei facturi; factura nu a inregistrata in evidentele contabile , jurnal de vanzari, decont de TVA.

Din informatiile prezentate in aplicatia informatica ce gestioneaza declaratia informativa D 394 , in sensul identificarii corectitudinii declaratiilor depuse de furnizori in corelatie cu beneficiarii , pe semestrul I 2011, a rezultat ca SC P SRL a declarat achizitii provenite de la SC X considerabil mai mari decat livrarile declarate de SC X catre SC P SRL .

La 31.12.2011, in contul 419 “Clienti-creditori” SCX inregistreaza sold creditor reprezentand plati facute in avans de SC P si pentru care SC X a omis sa inregistreze facturile.

In conformitate cu prevederile art.128, 137,140, 150, 156 din Codul fiscal organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA asupra facturii emisa SC X catre SC P SRL , neprezentata in original si neinregistrata in evidentele contabile.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare sustine ca factura este factura proforma (anexa 11 la contestatie); factura nefiind fiscala nu produce efectele asociate de legea fiscala -facturii fiscale.

Societatea contestatoare sustine ca , dupa ce beneficiarul P SRL a platit contravaloarea facturii in luna august 2011, s-a emis factura in septembrie, pe care a inregistrat-o in evidentele contabile si pentru care s-a colectat TVA pe care a platit-o in termenul legal catre bugetul de stat potrivit jurnalului de vanzari aferent lunii septembrie 2011.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele;

-Factura face parte din marja de numere alocata si utilizata de SCX.

Din jurnalele de vanzari existente in copie la dosarul contestatiei rezulta ca societatea contestatoare nu a inregistrat in evidentele contabile si decontul de TVA factura.

Potrivit prevederilor OMF 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile art.5 “ *Persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, vor asigura un regim intern de numerotare a facturii în conformitate cu prevederile cuprinse în anexa nr. 4 care face parte integrantă din prezentul ordin.*”

La anexa 4 din prezentul ordin se prevede:

“2. *Factura va avea un număr de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, număr ce trebuie să fie secvențial, stabilit de societate, astfel încât să se asigure necesarul în funcție de numărul de facturi emis.*

*Anual, se stabilește numărul de la care se va emite prima factură.*

*În alocarea numerelor se va ține cont de structura organizatorică, respectiv gestiuni, puncte de lucru, sucursale etc.*

3. *Persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, vor emite proceduri proprii de stabilire și/sau alocare de numere prin care se va menționa, pentru fiecare exercițiu financiar, care este numărul de la care se emite prima factură.*”

Prin urmare, societatea contestatoare a stabilit numarul de la care emite facturi pe anul 2011, astfel ca factura face parte din plaja de alocata de societate pentru facturile fiscale emise in anul 2011.

In timpul controlului sau la dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a prezentat factura in original (cele trei exemplare) anulata sau stornata.

Organele de inspectie fiscala in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei precizeaza faptul ca in timpul controlului societatea a prezentat copia facturii emisa sub titulatura de Factura fiscala, avand inscrisa mentiunea „*prest.serv.med.stud.*”, exemplar care nu avea inscrisa mentiunea „*proforma*” asa cum sustine societatea in contestatia formulata.

Copia facturii a fost anexata de organul de inspectie fiscala la dosarul contestatiei.

Mentionam ca factura a fost emisa in respectarea cronologiei facturilor.

In timpul controlului sau la dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a prezentat factura in original anulata sau stornata.

Se retine astfel ca societatea a omis sa inregistreze in evidentele contabile factura atat in ceea ce priveste TVA cat si veniturile din prestarile de servicii efectuate catre SC P SRL.

La art.2 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata se prevede:

*“(1) Contabilitatea, ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor juridice și fizice prevăzute la art. 1, trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.*

Prin urmare, societatea contestatoare avea obligatia de a inregistra cronologic si sistematic facturile emise in contabilitate .

Mai mult din informatiilor rezultate din aplicatia informatica ce gestioneaza declaratia informativa D394, in sensul identificarii corectitudinii declaratiilor depuse de furnizori in corelatie cu beneficiarii, pentru semestrul I 2011, SC P SRL a declarat achizitii provenite de la SC X mai mari decat a declara SC X livrari catre SC P prin Declaratia 394 depusa pe aceeasi perioada, fapt care vine in confirmarea erorii privind omiterea la inregistrare in evidentele contabile si cele specifice TVA, a facturii mentionate anterior.

Din balanta de verificare la 31.12.2011, in contul 419 “Clienti-creditori” SC X inregistreaza sold creditor reprezentand plati facute in avans de SC P SRL .

Mentionam ca in legislatia fiscala nu exista notiunea de factura proforma. Gestiunea facturilor se realizeaza in conformitate cu dispozitiile art.155 din Codul Fiscal aprobat prin Leg.571/2003 cu completarile si modificarile ulterioare coroborat cu prevederile OMFP 2226/2006, astfel afirmatia societatii contestatoare potrivit careia s-a emis o factura proforma este neintemeiata.

Faptul ca societatea a depus in copie la dosarul contestatiei factura proforma nu are relevanta in speta in conditiile in care nu face dovada inregistrarii in evidentele contabile a facturii.

Avand in vedere ca societatea contestatoare nu face dovada anularii facturii , aflata in plaja de numere alocata pentru emiterea facturilor pe anul 2011, iar in timpul controlului a fost prezentata copia facturii emisa catre SC P SRL reprezentand „prest.serv.med.stud.” , se retine ca in speta societatea a emis factura catre SC P SRL si nu a inregistrat-o in evidentele contabile.

In speta sunt aplicabile prevederile art.134<sup>1</sup>, art. 134<sup>2</sup>, art.150, art.156 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare potrivit carora:

-art. 134<sup>1</sup>,

*(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu exceptiile prevăzute în prezentul capitol.*

art. 134<sup>2</sup>

*(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.*

*(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:*

*a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;*

-art. 137

*(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

-art.150

(1) Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 160.

-art.156

“1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.

(4) Evidențele prevăzute la alin. (1) - (3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din norme.”

-art.156<sup>2</sup>

“(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147<sup>1</sup> alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.

(3) Datele înscrise incorect într-un decont de taxă se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare și se vor înscrie la rândurile de regularizări.”

La punctul 79 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.156 din lege se prevede:

“(1) În sensul art. 156 alin. (4) din Codul fiscal, fiecare persoană impozabilă va ține următoarele evidențe și documente:

a) evidențe contabile ale activității sale economice;

b) al doilea exemplar al facturilor sau altor documente emise de aceasta și legate de activitatea sa economică, conform prevederilor pct. 76;

c) facturile sau alte documente primite și legate de activitatea sa economică;

(2) Jurnalele pentru vânzări și pentru cumpărări, registrele, evidențele și alte documente similare ale activității economice a fiecărei persoane impozabile se vor întocmi astfel încât să permită stabilirea următoarelor elemente:

*a) valoarea totală, fără taxă, a tuturor livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii efectuate de această persoană în fiecare perioadă fiscală, evidențiată distinct pentru:”*

In cauza in speta SC X avea obligatia sa inregistre in evidentele contabile -jurnalul de vanzari factura in luna iunie 2011 si sa declare in decontul de TVA din luna iunie 2011 TVA colectata .

In conditiile in care societatea nu a prezentat originalul facturii si nu a facut dovada anularii acestei facturi, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA.

Avand in vedere ca argumentele prezentate in sustine de societatea contestatoare nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala in speta se vor aplica prevederile art.216 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala si pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr. 450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala si se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala asupra facturii neinregistrata in evidentele contabile si nedeclarata bugetului de stat.

b), In ceea ce priveste TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, **cauza supusa solutionarii D.G.F.P. este daca societatea datoreaza bugetului de stat TVA colectata suplimentar asupra facturilor stornate si pentru care societatea nu face dovada ajustarii bazei impozabile in conformitate cu prevederile legale.**

In fapt, urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in evidentele contabile, jurnal de vanzari, decont de TVA, factura prin care a stornat suma; factura a fost emisa catre SC G;

De asemenea, societatea a stornat si factura emisa catre SC E si care a fost inregistrata in jurnalul de vanzari si decontul de TVA din luna iunie 2009.

In timpul controlului SC X nu a prezentat facturile mai sus enumerate privind stornarile si documente justificative privind aceste stornari motiv pentru care organele de inspectie fiscala au procedat la reintregirea bazei impozabile si colectarea suplimentara a TVA in conformitate cu prevederile art.137, art.140 din Codul fiscal.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare prezinta urmatoarele argumente:

In mod eronat s-a colectat suplimentar TVA asupra sumei inscrisa in facturile proforme emise catre beneficiarii G si E si stornate in conditiile in care stornarea a fost impusa de neplata sumelor de catre clientii nemultumiti de calitatea si eficienta serviciilor .Stornarea a survenit dupa ce a expirat data scadentei facturilor initiale si dupa ce s-au facut demersuri pentru incasarea lor care au esuat.

Considera ca, in conditiile in care nu a incasat suma de la beneficiari nu datoreaza bugetului de stat TVA colectata asupra acestei sume.

In speta sunt aplicabile prevederile art.138 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si complatările ulterioare, potrivit caruia:

*“ Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:*

*a) dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor;*

*b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul anulării*



*totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj;*

*d) în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă;”*

La pct.20 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

*“(1) În situațiile prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare.”*

Din prevederile legale enunțate se reține ca reducerea bazei impozabile privind TVA se efectuează doar în situațiile:

-dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor;

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul anularii totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj;

d) în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă;

Analizând documentele existente la dosarul contesratiei se rețin următoarele:

-SC X a prestat servicii către SC G în baza Contractului de prestări servicii.

Factura înregistrată în jurnalul de vânzări din luna iulie 2008, emisă către SC G a fost stornată cu factura..

-SC X a prestat servicii către SC E și a emis facturile...

Facturile emise în luna aprilie, mai 2007 au fost stornate cu factura..;

Reprezentantul legal al societății în răspunsul formulat la nota explicativă luată de organul de inspecție fiscală precizează ca “stornarea făcută către SC G este pentru neplata facturilor din luna iulie 2008, nefiind speranțe de încasare.Anexam contractul G..

- Stornarea facturii emisă către E este datorită nemulțumirii clientului de calitatea și eficiența serviciilor prestate în anul 2007.”

In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca au fost emise facturi proforme si acestea au fost stornate pentru neplata sumelor de catre clientii nemultumiti de calitatea si eficienta serviciilor .

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca SC X a prestat efectiv serviciile catre beneficiarii SC G si SC E.

La dosarul contestatiei societatea nu a prezentat nici un in scris din care sa rezulte ca a intreprins demersuri pentru incasarea acestor creante; nu a comunicat beneficiarilor facturile privind stornarea in cauza confirmata de catre client(acestia la randul lor trebuiau sa storneze TVA deductibila inregistrata in baza acestei facturi) , nu a prezentat extrase de cont transmise clientului cu ocazia inventarierii patrimoniale cu confirmarea acestuia privind creantele neincasate.

La dosarul contestatiei nu s-au prezentat documentele prevazute de lege privind starea debitorului confirmata de o hotarare judecatoreasca de închidere a procedurii falimentului, ramasa definitiva si irevocabila, nu exista o hotarare judecatoreasca definitiva si irevocabila privind anularea totala sau partiala a contractului incheiat intre parti, sau în urma unui arbitraj, nu exista un acord scris între parti privind anularea contractului si stornarea facturilor.

Motivatia invocata de contestatoare potrivit careia a stornat sumele pe motiv ca acestea nu au fost incasate nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care in timpul controlului sau la dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente care sa probeze una din cazurile prevazute de lege privind ajustarea bazei de impunere TVA din creante neincasate.

Potrivit prevederilor art.65 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata:

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

Mentionam ca, veniturile reprezentand baza de impunere TVA aferenta prestarilor de servicii care se inregistreaza in contabilitate sunt cele realizate efectiv, pe baza contabilitatii de angajament; acestea nu depind de incasarea sau neincasarea veniturilor, potrivit prevederilor OMFP 1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene.

Prin urmare in speta, in mod legal organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA asupra bazei impozabile aplicand cota de 19%, in conformitate cu prevederile art.137 si 140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Avand in vedere prevederile legale invocate, documentele existente la dosarul cauzei se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA contestata de societate.

c).Cu privire la TVA colectata suplimentar de organul de inspectie fiscala,contestata de societate, mentionam:

In fapt, urmare a verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca societatea pe perioada 2007-2008, a emis facturi catre clientii interni, avand inscrise la rubrica explicatii “decont” si a aplicat cota redusa de TVA de 9%.

Din informatiile prezentate de societate in timpul controlului rezulta ca mentiunea “Decont” in scris pe facturi la explicatii reprezinta anexele la facturile de achizitie din 2006 stocate in depozit si livrate la parteneri.

Urmare a analizarii informatiilor si documentele prezentate in timpul controlului, organele de inspectie fiscala au constatat ca in evidentele contabile ale societatii la 31.12.2006 nu erau inregistrate stocuri de medicamente sau stocuri de orice fel de

materiale;in cursul anului 2007, anul 2008 organele de inspectie fiscala nu au identificat intrari de medicamente.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X nu face dovada livrarii de produse cu cota redusa asa cum sunt prevazute la art.140 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si au aplicat prevederile art.140 alin(1) din Codul fiscal, colectand astfel suplimentar TVA.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare sustine ca facturile si anexele aferente acestora, prezentate in timpul controlului, inregistrate in contabilitatea reprezinta contravaloare medicamente. Sustine ca pe langa contractele de prestari de servicii incheiate cu beneficiarii interni, societatea a incheiat si un contract de vanzare-cumparare medicamente (anexa 12 –contract cadru incheiat cu P SRL ) pe care-l anexeaza in sustinere.

Referitor la necorelarea stocurilor, societatea contestatoare sustine ca acesta este cauzata de faptul ca medicamentele sunt destinate utilizarii prin consum in studiile clinice pe care le desfasoara si aceasta ar fi atras doar o sanctiune administrativa potrivit Legii contabilitatii nr.82/1991 nicidecum majorarea TVA.

Sustine totodata ca aceasta masura este abuziva in conditiile in care organul de inspectie fiscala a colectat suplimentar TVA si asupra comisionului de 5% aplicat de societate pentru acesta operatiune in conditiile in care a colectat TVA si l-a platit bugetului de stat.Anexeaza in sustinere factura unde se observa clar cuantumul TVA evidentiat diferit pentru medicamente si comision.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Facturile cu cota de TVA de 9% au fost emise de SC X catre beneficiari interni.

Prin raspunsul formulat, se precizeaza ca " *Decontul inscris pe facturi la explicatie reprezinta anexele la facturile de achizitie din 2006 stocate in depozit si livrate la parteneri.*

La dosarul contestatiei societatea contestatoare a prezentat numai „*Contract cadru de vanzare Cumparare,*”, incheiat cu SC P(anexa 12 la dosarul contestatiei) care are ca obiect vanzarea cumpararea de produse farmaceutice si parafarmaceutice denumite Produse.

La capitolul IV din Contract se preve:

4.1.Obligatiile vanzatorului:

a)sa livreze Produsele comandate la unitatea medicala indicata de cumparator ca si beneficiar final.

b)sa asigure in mod gratuit, transportul produselor comandate catre cumparator;

c) Produsele livrate vor fi insotite de urmatoarele documente;

-facturi fiscale care vor contine elementele de identificare a produselor si anume denumire produs , numar de serie/lot si data de expirare.

-avizul de expeditie

-buletin de analiza

-certIFICATE de conformitate si de eliberare a seriei[...]

-medicamentele vor fi livrate in contabilitatea bilantiere in contabilitatea studiului clinic mentionat de catre cumparator;

-facturarea se va face in momentul livrarii integrale a medicamentelor catre centrele de cercetare clinica”

Mentionam ca facturile anexate la dosarul contestatiei nu contin informatiile precizate in contractul incheiat cu SC P SRL. Facturile au inscrise la rubrica denumire produse sau servicii „*prest serv.med.stud.* ”, cu mentiuni referitoare la codul protocolului de colaborare, conform contractelor de servicii incheiate si nu contin mentiuni referitoare la

identificarea produselor (medicamente) vandute de societate cu cota redusa, serviciile evidentiata in facturi nu fac obiectul nici unei exceptii de la cota standard de TVA;

Societatea justifica aplicarea cotei reduse prin prezentarea unor anexe la facturile la care s-a aplicat cota redusa in care sunt prezentate o serie de medicamente care potrivit celor declarate de societate sunt achizitionate in anul 2006.

Potrivit evidentei financiar contabile conduse de societate si a situatie financiare intocmita la 31.12.2006 (care trebuie sa cuprinda situatia reala a stocurilor urmare a inventarierii patrimoniale obligatorii), aceasta nu are stocuri de medicamente sau stocuri de orice fel de materiale la data de 31.12.2006, iar in cursul anului 2007 organele de inspectie fiscala nu a identificat intrari de medicamente, prin urmare societatea nu avea de unde sa vanda produse reprezentand medicamente.

Afirmatia societatii contestatoare potrivit careia ar detine *“o evidenta separata de gestiune proprie, asa cum ne obliga contractele cu sponsorii studiilor...”*, nu reprezinta un argument in sustinerea contestatiei; bunurile din gestiunile extrabilantiere nu pot face obiectul unor livrari in nume propriu, care sa justifice cota redusa de TVA.

Mai mult, facturile prezentate in sustinere reprezinta contravaloare *“prestari servicii medicale”* care nu sunt prevazute cu cota redusa de 9% la art.140 alin.(2) din Codul fiscal, potrivit caruia:

*“(2) Cota redusă este de 9% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele prestări de servicii și/sau livrări de bunuri:*

*a) serviciile constând în permiterea accesului la castele, muzee, case memoriale, monumente istorice, monumente de arhitectură și arheologice, grădini zoologice și botanice, târguri, expoziții și evenimente culturale, cinematografe, altele decât cele scutite conform art. 141 alin. (1) lit. m);*

*b) livrarea de manuale școlare, cărți, ziare și reviste, cu excepția celor destinate exclusiv sau în principal publicității;*

*c) livrarea de proteze și accesorii ale acestora, cu excepția protezelor dentare;*

*d) livrarea de produse ortopedice;*

*e) livrarea de medicamente de uz uman și veterinar;*

*f) cazarea în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping.”*

Potrivit prevederilor art.140 alin.(1) din Codul fiscal: *“Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse”*

Afirmatia societatii contestatoare potrivit careia organul fiscal ar fi calculat diferenta de TVA intre 9% si 19% si asupra comisionului de 5% facturat catre beneficiarii mai sus enumerati nu este reala.

Prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei societatea a demonstrat ca a aplicat diferenta de cota de TVA (de la 9% la 19%) doar pentru sumele inscrise ca reprezentand prestari servicii medicale nu si pentru comisionul de 5%,.

In tabel este cuprinsa si factura prezentata la dosarul contestatiei la prezenta contestatiei din care rezulta ca , comisionul de 5% nu a fost cuprins in baza de impozitare asupra careia s-a aplicat diferenta de cota de TVA.

La dosarul contestatiei , societatea a prezentat facturile privind achizitii de medicamente (anexa 8) destinate studiilor clinice.

Societatea nu a prezentat modul de inregistrare a acestora in evidentele contabile desi prin adresa i s-a solicitat in mod expres acest lucru.

Din facturile prezentate rezulta ca societatea a achizitionat medicamente in anii 2005, 2006 care au fost destinate studiilor clinice din anul 2006 dupa cum mentioneaza si SC X, in anexa 8, prezentata la dosarul contestatiei.

Organele de inspectie fiscala precizeaza in mod clar ca potrivit evidentei financiar contabile conduse de societate si a situatie financiare intocmita la 31.12.2006 (care trebuie sa cuprinda situatia reala a stocurilor urmare a inventarierii patrimoniale obligatorii), aceasta nu are stocuri de medicamente sau stocuri de orice fel de materiale la data de 31.12.2006.

Societatea a prezentat facturi de achizitii medicamente pe anul 2007, insa nu a prezentat modul de inregistrare in evidentele contabile a acestor facturi.

Mai mult, catre beneficiari s-au facturat prestari de servicii si nu vanzare de medicamente.

Avand in vedere ca facturile emise de beneficiarii in cauza au inscrise la rubrica denumirea produselor sau serviciilor”prestari servicii medicale-studii,ca societatea a achizitionat medicamente in anul 2005, 2006 destinate studiilor din 2006 si 2007 pentru care societatea nu a prezentat modul de inregistrare in contabilitate, nu a inregistrat in balantele de verificare stocuri de marfuri se retine **ca in speta au fost facturate prestari de servicii** pentru care, potrivit Codului fiscal in vigoare pe anul 2007 si 2008, societatea trebuia sa aplice cota de 19 %.

Astfel, se va respinge contestatia formulata de SC X si se vor mentine ca legale constatarile organelor de inspectie referitoare la colectarea suplimentara a diferentei de TVA rezultata ca urmare a aplicarii cotei de 19 % asupra bazei de impozitare fata de 9% cat a aplicat societatea contestatoare.

**d)In ceea ce priveste TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala (pct. 4, pag. 22-23 din RIF), contestata de societate mentionam:**

In fapt, SC X a incasat, prin instrumente de plata bancare, avansuri de la clienti; La 30.06.2012 aceste sume se regasesc inregistrate in soldul contului 419 „Clienti creditor”:

Din raspunsul prezentat de societate in timpul controlului organele de inspectie fiscala au constatat ca sumele incasate si inregistrate in contul 419 „clienti creditor” reprezinta avansuri partiale incasate aferente unor proiecte cu partenerii al caror stadiu este incert din punct de vedere al finalizarii acestor proiecte, existand posibilitatea nerealizarii si returnarii sumelor.

Avand in vedere ca pana la data controlului societatea nu a emis facturi si nu a colectat TVA la momentul incasarii avansului organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar asupra avansurilor incasate in conformitate cu prevederile art.134<sup>2</sup> , art.140 din Codul fiscal.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au colectat de doua ori TVA pentru aceesi operatiune , odata asupra facturii emisa catre P SRL si o data asupra sumei incasata in data de 02.08.2011 de la SC SRL, inregistrata in contul 419.

Referitor la celelalte sume inregistrate in contul 419 societatea sustine::

- pentru beneficiarul S s-a retinut suma evidentiata in contabilitate si pentru care s-a platit TVA aferent;

- pentru beneficiarul P SRL, incasarea este aferenta unei facturi proforme si evidentiata apoi in mod final in factura fiscala inregistrata in contabilitate; TVA aferenta acestei facturi a fost platita in termen legal, invocand in acest sens jurnalul de vanzari aferent lunii ianuarie 2012;

-tot pentru beneficiarul P, incasarea reprezinta un avans primit pentru prestatii inca nerealizate, aferente unui contract in curs de desfasurare; sustine ca exista posibilitatea ca respectivele prestatii sa nu mai fie realizate sau sa nu mai fie realizate in intregime, motiv pentru care nu au inregistrat in mod definitiv in contabilitate respectiva incasare, aceasta fiind aferenta unei operatiuni " in curs de clarificare";

- in ce priveste incasare de la CMS sustine ca aceasta suma a reprezentat un imprumut acordat de o persoana juridica cu legaturi de afiliere, creditarea respectiva fiind returnata integral; considera ca TVA colectata suplimentar pentru aceasta suma a fost stabilita in mod gresit.

In speta sunt aplicabile prevederile art.134<sup>1</sup> si art.134<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal potrivit carora:

-art.134<sup>1</sup>

*(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.*

-art.134<sup>2</sup>

*“(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.*

*(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:*

*b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;”*

Din prevederile legale enuntate se retine ca exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata intervine la data la care are loc faptul generator dar prin exceptie exigibilitatea taxei intervine si la data la care se incaseaza avansul pentru platile in avans efectuate inainte de data la care intervine faptul generator.

Potrivit prevederilor legale avansul reprezinta plata partiala sau integrala a contravalorii bunurilor si serviciilor, efectuata inainte de data livrarii bunului, in speta a unui bun imobil.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca societatea a inregistrat in contul 419 „*Cienti creditori*” avansuri incasate in anul 2011, de la clientii SC P SRL si CMS.

In raspunsul dat organului de inspectie fiscala reprezentantul legal al societatii precizeaza ca sumele inregistrate in contul 419 „*Cienti creditori*” reprezinta avansuri incasate de la clienti.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate pentru sumele incasate reprezentand “avans” se colecteaza TVA la data incasarii avansului astfel ca, SC x avea obligatia de a colecta TVA aferenta avansurilor incasate inregistrate in contul 419 “*Cienti-creditori*” astfel ca organele de inspectie fiscala in mod legal au colectat suplimentar TVA asupra

avansurilor incasate de la clientii SC P si CMS aplicand procedeul sutei marite prevazut la pct.23 alin.(2) din H.G. Nr.44/2004.

Cu privire la afirmatia societatii contestatoare potrivit careia organul de inspectie fiscala a colectat TVA de doua ori , o data asupra facturii emisa catre P si o data asupra sumei incasata de la SC P SRL, precizam:

La pct.III. 3. lit.a) din prezenta decizie s-a retinut ca factura , aflata in plaja de numere alocata pentru emiterea facturilor pe anul 2011, nu a fost prezentata in original de societate , nu a fost inregistrata in evidentele contabile si nu s-a colectat si declarat TVA aferenta acestei facturi, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au colectat TVA.

La stabilirea suplimentara a TVA evidentiata in factura, prezentata in copie si neinregistrata in contabilitate, organele de inspectie fiscala au avut in vedere si faptul ca societatea inregistra in soldul contului 419"Clienti creditorii"la 31.12.2011 , plati efectuate in avans de SC P..

Totodata avand in vedere sumele evidentiata in contabilitate in soldul creditor al contului 419"Clienti creditorii" in anul 2011, organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA .

In soldul contului 419 la data de 31.12.2011 se afla si incasarea efectuata de SC X de la SC P in data de 02.08.2011.

Astfel se constata intemeiata sustinerea petentei conform careia organele de inspectie fiscala au colectat de doua ori TVA in suma de 47.858 lei, odata asupra facturii si inca odata asupra incasarii realizate de la SC P , motiv pentru care urmeaza a se admite contestatia cu privire la TVA colectata suplimentar.

Din documentele prezentate de SC X la dosarul cauzei, prin adresa inregistrata la D.G.F.P rezulta ca petenta a regularizat incasarea avansului evidentiata in contul 419 prin contul 411"Clienti" la data de 01.09.2012, ulterior perioadei supuse verificarii.

In ceea ce priveste suma incasata de la S , la care face referire societatea contestatoare in contestatia formulata mentionam ca organul de inspectie fiscala nu a colectat suplimentar TVA asupra acestei sume, dupa cum rezulta si din Raportul de inspectie fiscala.

Afirmatia societatii potrivit careia suma incasata de la CMS ar reprezenta un imprumut nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele motive;

-Suma a fost inregistrata in contul 419"Clienti creditorii."

Potrivit prevederilor Ordinului 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

"Contul 419 "Clienti - creditorii" este un cont de pasiv.

În creditul contului 419 "Clienti - creditorii" se înregistrează:

- sumele facturate clientilor reprezentând avansuri pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii (411);

- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate clienților (411);

- diferentele nefavorabile de curs valutar aferente avansurilor în valută primite de la clienți, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (665);

- diferentele nefavorabile aferente datoriilor exprimate în lei, a caror decontare se face în funcție de cursul unei valute, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (668)."

-Societatea nu a prezentat la dosarul contestatiei un contract de imprumut incheiat cu CMS si nu a inregistrat in contabilitate operatiunea ca fiind imprumut.

Operatiunea in cauza a fost inregistrata ca avans dupa cum a precizat si societatea contestatoare in raspunsul dat la nota explicativa luata de organele de inspectie fiscala.

In conditiile in care argumentele prezentate de societate nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala, se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru TVA colectata suplimentar asupra avansurilor incasate in anul 2011 de la clientii SC P SRL si CMS si pentru care pana la data de 30.06.2012, societatea nu a emis facturi si nu a colectat TVA.

4.Referitor la TVA considerata ca nedeductibil fiscal de organul de inspectie fiscala contestata de societate, **cauza supusa solutionarii este daca SC X are dreptul sa deduca TVA aferenta lucrarilor de reparatii si consolidare efectuate in anul 2007 la imobile aflate in patrimoniul societatii in conditiile in care imobilele in cauza nu au fost utilizate in scopul obtinerii de venituri taxabile pe perioada verificata.**

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X a dedus TVA din facturile reprezentand lucrari de constructii montaj emise de prestatorii de servicii.

Din informatiile si documentele prezentate in timpul controlului, organele de inspectie fiscala au constatat ca achizitiile de bunuri si serviciile prestate au fost destinate amenajarii unor bazine piscicole care au necesitat o serie de lucrari de constructie si reamenajare a bazinelor existente, sedimentarea instalatiilor de transport apa in bazine, amenajarea unei statii de incubare icre, instalatii apa/canalizare, incalzire si dotarea unei camere de lucru si magazie pentru personalul de deservire. Lucrarile s-au efectuat in vederea indeplinirii criteriilor eligibile cerute de organismele de implementare pentru obtinerea de fonduri nerambursabile pentru a incepe o activitate piscicola.

In timpul controlului societatea a prezentat Contractul incheiat cu SC T si situatii de lucrari emise de aceasta societate.

SC X nu a prezentat contractul incheiat cu SC A sau documente referitoare la lucrarile de amenajari inscrise in facturile emise de aceasta societate.

Pentru achizitiile de cherestea, societatea nu a prezentat situatii de lucrari din care sa rezulte in ce cantitati au fost folosite pentru lucrari, cand anume s-au efectuat lucrarile, cum a fost asigurata manopera pentru lucrarile in care au fost consumate materialele si caror imobile au fost destinate materialele.

Din Contractului incheiat cu SC T si documentele anexate contractului, organele de inspectie fiscala au constatat ca obiectul contractului il reprezinta "realizarea unei constructii situate in localitatea P. Constructia se va realiza pe imobil aflat in proprietatea beneficiarului fara a se face vreo referire la amenajarea bazinelor piscicole;

Valoarea contractului stabilita la pct.V este de.. lei exclusiv TVA, iar valoarea facturilor emise de SC T catre SC X, in cursul anului 2007 este mult mai mare ;durata contractului conform punctului IV din contract este de 22 zile lucratoare de la data incheierii contractului iar facturile sunt emise de SC T in lunile martie, aprilie, noiembrie si decembrie 2007;

S-a constatat ca SC T a emis un numar de sapte facturi (prezentate in anexa 5) , iar situatiile de lucrari prezintate sunt inscrise consumuri materiale, manopera , consumuri cu functionarea utilajelor, consumuri cu transporturile de material, in valoare mai mare decat valoarea facturata. Situatiile de lucrari, intocmite pentru lucrarea "constructii pastravarie pensiune"nu se regasesc in totalul facturilor emise catre SC X, ele nu sunt intocmite pe stadii de lucrari, asa cum au fost ele facturate, facturile nefiind astfel emise in baza situatiilor de lucrari acceptate de beneficiar, asa cum prevad normele legale;

In situatiile de lucrari prezentate, sunt evidentiate consumuri de otel beton, plasa sudata, ciment, caramizi, placi vata mineral, grinzi, placi OSB placare pereti, etc, manopera cu aplicat tencuieli, parchetar, mozaicar, zugrav, lucrari specifice unor lucrari de constructii cladiri si nu amenajari piscicole cum sustine societatea;



Din analiza continutului economic a operatiunilor prezentate in anexa 11 la actul de control, organele de inspectie fiscala nu au identificat realizarea de venituri din activitate piscicola sau din activitati de alta natura decat prestari servicii in cadrul unor studii clinice, pe toata perioada verificata: 01.01.2007-30.06.2012.

Potrivit explicatiilor furnizate, pentru activitatea piscicola, societatea a angajat costuri privind lucrari de constructii montaj, lucrari amenajari sau lucrari amenajare spatiu verde, la locatia din loc. P, fara insa ca societatea sa aiba cuprins in obiectul de activitate acest gen de activitati. Potrivit Cererii de mentiuni la ORC privind deschiderea punctului de lucru din localitatea P, societatea a declarat ca activitati desfasurate la acest punct de lucru "Productia de bauturi racoritoare nealcoolice, productia de ape minerale si alte ape imbuteliate" si "Activitati ale agentilor turistice".

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibila fiscal TVA aferenta facturilor reprezentand contravaloare achizii de bunuri si servicii emise de furnizorii, utilizate in vederea realizarii/ amenajarii obiectivului investitional, in conformitate cu prevederile art.145 , art.149 din Codul fiscal.

In contestatia formulata SC X sustine ca in timpul controlului s-au prezentat informatii si documente din care reiese ca ferma piscicola de la P (alaturi de o pensiune in aceeasi localitate, inca neautorizata de ministerul de resort) face parte dintr-un proiect turistic ce urma sa fie pus in functiune dupa obtinerea finantarii integrale din fonduri europene nerambursabile; la data controlului obiectivul se afla in stadiul de realizare lucrari de reabilitare si amenajare, drept pentru care considera irelevanta neautorizarea administrativa la Registrul Comertului a activitatii de piscicultura la data controlului.

In sustinerea contestatiei societatea depune la dosarul contestatiei copii dupa documente privind stadiul lucrarilor la pensiunea din P si anume: proiect pentru obtinerea autorizatiei de construire (anexa 14), autorizatie de construire din 2009 (anexa 15), Ordin MDRT nr. 1296/15.04.2010 pentru aprobarea normelor metodologice privind clasificarea structurilor de primire turistice (anexa 16), in care se detaliaza criteriile minimale de acordare a autorizatiei de pensiune turistica.

Totodata sustine ca, la sediul din P s-au desfasurat activitati de cercetare stiintifica asupra unor specii de pesti (conform obiectului statutar de activitate), activitati aducatoare de venituri evidentiata in contabilitate si neluate in calcul de inspectorii fiscali. Societatea contestatoare specifica faptul ca acestea nu reprezinta activitati de piscicultura (in sensul de crestere si valorificare a pestelui pentru consum), ci activitati de cercetare stiintifica in vederea testarii efectelor administrarii unui anumit tip de furaj., anexand in acest sens contractul de cercetare stiintifica cu SMO SRL (anexa 7) in temeiul caruia a realizat in folosul beneficiarei studiul "Reducerea mortalitatii cauzata de sindromul sufocarii la pastravul curcubeu" ;Sustine ca beneficiara a achitat integral suma prevazuta in contract pentru punerea la dispozitie a spatiilor de crestere a pastravilor, si a suportat costurile aferente procurarii, inmultirii si hranirii pestilor dedicati studiului.

Cu privire la facturile emise de T SRL societatea contestatoare sustine ca acestea se refera nu doar la lucrari executate la obiectivul din P ci si la reparatii aduse sediului din B (potrivit situatiilor de lucrari anexele 4-6 la prezenta). La sediul din B s-au desfasurat neintrerupt activitati aducatoare de venituri, ceea ce sustine caracterul deductibil al TVA si chetuielilor; la pct. V.1 din contestatie societatea sustine ca a prezentat in detaliu relatia contractuala de colaborare cu CMS, anexa 8- autorizatia de functionare a CMS la aceasta adresa.

Sustine ca din continutul situatiilor de lucrari prezentate in timpul controlului reiese caracterul de reparatii/reabilitari/reconditionari al imobilelor in cauza si considera ca aceste cheltuieli chiar daca ar urma regimul fiscal al amortizarii, cum eronat sustine organul de inspectie fiscala, beneficiaza de dreptul de deducere a TVA aferenta acestor prestari de

servicii, motiv pentru care solicita admiterea contestatiei si acordarea dreptului de deducere a TVA.

Contestatia nu a fost intemeiata pe articol de lege.

Pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile In speta , sunt aplicabile prevederile art.145 si art.146 din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, pe perioada verificata, care dispun:

-art.145

*“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

*(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt **destinate utilizării în folosul** următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile;*

*c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144<sup>1</sup>;*”

-art.146

*“Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

*(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”*

-art.147<sup>1</sup>

*(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.*

La art.134<sup>1</sup> din Codul Fiscal se prevede:

***"Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii***

*(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari."*

Potrivit prevederilor legale in speta , o persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA are dreptul la deducerea TVA la momentul exigibilitatii taxei in conditiile in care achizițiile sunt destinate a fi utilizate in folosul operatiunilor taxabile si detine o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art.155 alin. (5) din Cod fiscal.

Faptul generator si exigibilitatea pentru prestarile de servicii care determina decontari sau plati succesive cum sunt serviciile de consultanta, expertiza si alte servicii similare, intervine la data la care sunt emise situatiile de lucrari, rapoarte de lucru sau alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate.

De asemenea, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata sa demonstreze ca acestea au fost prestate efectiv si sunt necesare utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale societatii.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

TVA dedusa de societate se compune din:

-TVA dedusa din facturi emise in anul 2007 pentru lucrari de amenajari/constructii derulate la P prestate de SC T

- TVA dedusa din facturi achizitii de cherestea, inregistrate in evidentele contabile pe perioada 2008-2011.

In raspunsul formulat la nota explicativa luata de organele de inspectie fiscala, reprezentantul legal al societatii sustine ca lucrarile de constructii prestate de SC T si cherestea achizitionata au fost destinate realizarii si amenajarii unor bazine piscicole, reamenajare bazinelor existente, sedimentarea instalatiilor de transport apa in bazine si in statiile de incubare icre, fiind necesare materiale de constructii, instalatii apa/canalizare, incalzire si dotarea unei camere de lucru si magazie pentru personalul de deservire, lucrari necesare dezvoltarii unei activitati piscicole si obtinerea de fonduri nerambursabile.

In vederea justificarii dreptului de deducere a TVA , la dosarul contestatiei, societatea prezinta inscrisuri privind dezvoltarea unui obiectiv investitional constand in pensiune turistica si nu amenajare bazine piscicole anexand in sustinere „proiect pentru obtinerea autorizatiei de construire „Pensiune Turistica P” (anexa 14), autorizatie de construire „Pensiune Turistica” (anexa 15), ordin MDRT nr.1296/15.04.2010 pentru aprobarea normelor metodologice privind clasificarea structurilor de primire turistice (anexa 16)”.

Pentru justificarea unor lucrari de amenajari/constructii derulate in anul 2007, societatea prezinta la dosarul contestatiei un proiect pentru obtinerea autorizatiei de construire elaborat in octombrie 2008 (anexa 14) respectiv o autorizatie de construire pentru construire pensiune turistica (anexa 15).

In vederea justificarii lucrarilor efectuate de SC T societatea contestatoare depune la dosarul contestatiei trei facturi (anexa 4-6), insotite de trei situatii de lucrari.

Situatiile de lucrari prezentate la dosarul contestatiei reprezinta lucrari de aparare mal si indiguire derulate in loc.P,; reparatii cabinete medicale la adresa din B.

In referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei organele de inspectie fiscala precizeaza ca au fost prezentate alte situatii de lucrari decat cele prezentate in timpul controlului.

In ce priveste justificarea participarii acestor achizitii (lucrari de amenajare/constructii si achizitii materiale de constructii) la obtinerea de operatiuni impozabile a TVA, in contestatia formulata se face referire la „activitati de cercetare stiintifica asupra unor specii de pesti(...)- activitati aducatoare de venituri evidentiate in contabilitatea noastra, si neluate in calcul de inspectorii fiscali”, anexand in acest sens un contract de cercetare stiintifica cu SMO SRL (anexa 7) in baza caruia, sustine ca beneficiara a achitat integral suma prevazuta in contract pentru punerea la dispozitie a spatiilor de crestere a pastravilor si a suportat costurile aferente procurarii, inmultirii si hranirii pestilor dedicati studiului.

Din Contractul de cercetare anexat la dosarul contestatiei, potrivit pct.5 din contract, intra in vigoare la 17.03.2007 si este valabil 5 ani, respectiv martie 2012.

In timpul controlului sau la dosarul contestatiei societatea nu a facut dovada ca urmare a Contract de prestari servicii incheiat SMO SRL ar fi obtinut venituri taxabile din activitati de cercetare stiintifica asupra unor specii de pesti asa cum sustine in contestatia formulata.

Referitor la afirmatia societatii contestatoare potrivit careia ar fi realizat venituri din activitati de cercetare stiintifica asupra unor specii de pesti, organele de inspectie fiscala, in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, precizeaza ca nu a regasit in evidentele contabile ale societatii inregistrate venituri de la client SC SMO SRL, cu atat mai mult venituri realizate si „achitate integral”. In sensul realizarii efective a veniturilor, pe care le invoca contestatoarea, aceasta nu pune la dosarul contestatiei nici un in scris care sa confirme afirmatiile petentei. Totodata, organele de inspectie fiscala mentioneaza ca in luna iunie 2010, SC X a emis catre SC SMO factura avand inscrisa mentiunea „chirie spatiu”; factura a fost anulata integral prin stornare cu factura emisa catre SC SMO SRL, avand inscris in factura „chirie spatiu”, prin urmare SC X nu realizeaza nici un venit pe relatia SC SMO SRL din contractul de cercetare invocat de contestatoare.

Din documentele prezentate la dosarul cauzei rezulta ca factura storno a fost inscrisa in Registrul de vanzari aferent perioadei 01-31.07.2010 si in Registrul jurnal pe perioada 01-31.07.2010.

De asemenea, in documentele primare si evidentele financiar contabile ale societatii, nu s-au identificat, in perioada 2007-30.06.2012 obtinerea niciunui venit din activitate desfasurata de societate la adresa din loc.P

Din raportul de inspectie fiscala si documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca veniturile obtinute de societate, in intreaga perioada reprezinta venituri din prestari servicii constand in procedura de import/export a materialelor/ echipamentelor de studiu, depozitare, etichetare, distribuire catre centrele de studii, distrugerea medicamentelor prin companii specializate, pentru materiale/medicamente destinate unor studii clinice, proprietatea sponsorului de studii, activitati desfasurate la depozitele de medicamente.

Achizițiile angajate de SC X reprezentand lucrari de amenajare/constructii la P sau la cabinetele medicale din B, nu au fost destinate realizarii de venituri impozabile pentru SC X, prin urmare societatea nu poate sa justifice participarea acestor achizitii la obtinerea de operatiuni taxabile sau scutite cu drept de deducere, nu inregistreaza venituri provenind din desfasurarea de activitati economice la cele doua adrese.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca in spatiul situat in Bucuresti se afla sediul social si isi desfasoara activitatea CMS fapt care nu vine in sprijinul justificarii dreptului de deducere TVA de catre SC X, in conditiile in care nu obtine venituri (chirii sau alte venituri) de la adresa mentionata anterior sau pe relatia cu acest client.

In conditiile in care din documentele prezentate de societate rezulta ca achizițiile in cauza sunt de natura investitionala , lucrari de constructii destinate amenajarii, modernizarii unor constructii aflate in patrimoniul societatii iar pe perioada verificata(01.01.2007-30.06.2012) societatea nu a realizat venituri din utilizarea acestor imobile , se retine ca organele de inspectie fiscala in mod legal au ajustat dreptul de deducere a TVA (nu a respins dreptul de deducere) aferenta achizitiei de materiale si lucrari de constructii destinate modernizarii imobilelor din P si B in conformitate cu prevederile art.125 ^1 coroborat cu prevederile art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care prevad:

-art.125^1

*“(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

*3. active corporale fixe reprezintă orice activ deținut pentru a fi utilizat în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative, dacă acest activ are durata normală de*

*utilizare mai mare de un an și valoare mai mare decât limita prevăzută prin hotărâre a Guvernului sau prin prezentul titlu;"*

*-art.149*

*"(1) În sensul prezentului articol:*

*a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125<sup>^1</sup> alin. (1) pct. 3, a căror durată normală de funcționare este egală sau mai mare de 5 ani, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a bunurilor imobile, exclusiv reparațiile sau lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane;*

*d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.*

*(2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a) - d):*

*b) pe o perioadă de 20 de ani, pentru construcția sau achiziția unui bun imobil, precum și pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil astfel transformat sau modernizat.*

*(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:*

*a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:*

*1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice;*

*(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:*

*a) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2). Ajustarea deducerii se face în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare.*

*(5<sup>^1</sup>) Dacă pe parcursul perioadei de ajustare intervin evenimente care vor genera ajustarea în favoarea persoanei impozabile sau în favoarea statului, ajustările prevăzute la alin. (5) lit. a) și c) se vor efectua pentru același bun de capital succesiv în cadrul perioadei de ajustare ori de câte ori apar respectivele evenimente.*

*(6) Persoana impozabilă trebuie să păstreze o situație a bunurilor de capital care fac obiectul ajustării taxei deductibile, care să permită controlul taxei deductibile și al ajustărilor efectuate. Această situație trebuie păstrată pe o perioadă care începe în momentul la care taxa aferentă achiziției bunului de capital devine exigibilă și se încheie la 5 ani după expirarea perioadei în care se poate solicita*

*ajustarea deducerii. Orice alte înregistrări, documente și jurnale privind bunurile de capital trebuie păstrate pentru aceeași perioadă.”*

La pct.54 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare se prevede:

*“(5) Începând cu anul 2008, conform art. 149 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, dacă bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri.[...]*

*Dacă ulterior bunul va fi din nou utilizat pentru operațiuni cu drept de deducere, se va realiza ajustarea pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, în favoarea persoanei impozabile, conform art. 149 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal. Numărul ajustărilor poate fi nelimitat, acesta depinzând de modificarea destinației bunului respectiv în perioada de ajustare, respectiv pentru operațiuni care dau sau nu drept de deducere.”*

Conform dispozițiilor legale invocate, dreptul de deducere a TVA aferenta achizițiilor de bunuri de capital este conditionat de folosirea acestora in scopul unor operatiuni taxabile /scutite cu drept de deducere; in caz contrar legislatia fiscala prevede un mecanism specific de ajustare a dreptului de deducere exercitat in momentul achizițiilor, in favoarea statului cand bunurile se folosesc apoi in scop neeconomic sau pentru operatiuni scutite fara drept de deducere, respectiv in favoarea contribuabilului cand bunurile pentru care dreptul de deducere nu a fost exercitat sau a fost limitat initial sunt folosite ulterior pentru realizarea de operatiuni taxabile.

Mecanismul de ajustare prevazut de art.149 din Codul fiscal implica stabilirea printre altele, a achizițiilor, transformarilor si modernizarilor ce sunt tratate ca bunuri de capital, a destinației utilizării acestora, a cuantumului taxei supusa ajustării, a perioadei de ajustare, a momentului modificării destinației.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale precizate mai sus, persoanele impozabile isi pot exercita dreptul de deducere a TVA aferenta achizițiilor numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative si anume: achizițiile care fac obiectul limitării dreptului de deducere sunt destinate utilizării in folosul operatiunilor care dau drept de deducere si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile prevazute de legea fiscala.

In cauza in speta fiind vorba despre TVA aferenta unor achizitii de bunuri si servicii destinate amenajării unor bunuri imobile aflate in patrimoniul societatii dar care nu sunt utilizate in scopul obtinerii de venituri taxabile .

In situatia in care achizițiile nu sunt folosite pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere sau sunt folosite integral sau partial, in alte scopuri decat activitatile economice, taxa dedusa initial este supusa mecanismului de ajustare stabilit de legislatia fiscala, in cazul bunurilor de capital mecanismul fiind cel prevazut de art.149 din Codul fiscal.

Totodata legiuitorul, prin art.149 alin.(4) lit.c) alin.(5) alin.5<sup>1</sup>, alin.(6) din Codul fiscal precum si pct.54 alin.(5) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, da posibilitatea

contribuabilului sa ajusteze taxa pe valoarea adaugata in favoarea sa la momentul schimbarii destinatiei de utilizare a bunurilor de capital.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca organele de inspectie fiscala au analizat situatia de fapt existenta conform documentelor prezentate de societate pe perioada supusa inspectiei fiscale, aplicand prevederile legale in vigoare la acea data. Masura luata de organele de inspectie fiscala este legala, intemeiata in baza situatiei de fapt fiscale constatate pe perioada verificata, fiind o masura temporara.

Dupa cum am aratat si mai sus societatea contestatoare nu a prezentat documente din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea constatata de organele de inspectie fiscala in actul administrativ fiscal contestat, nu si-a intemeiat in drept contestatia pe articol de lege care sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala, motiv pentru care in speta se vor mentine ca legale constatarile organelor de inspectie fiscala si se va respinge contestatia formulata de SC X cu privire la TVA.. ca fiind neintemeiata.

**5.In ceea ce priveste TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii, considerata ca fiind nedeductibila de organele de inspectie fiscala, contestata de societate mentionam:**

a) Referitor la TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, **cauza supusa solutionarii D.G.F.P. este daca X are dreptul de deducere a TVA aferenta achiziei de materiale de constructie si prestari servicii destinate realizarii unor lucrari de constructii la imobilele din localitatea P si B, in conditiile in care pe perioada verificata imobilele asupra carora s-au efectuat lucrarile de constructie nu au fost utilizate in desfasurarea de activitati economice care dau drept de deducere.**

In fapt, urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in evidentele contabile TVA deductibila in baza facturilor reprezentand materiale de constructii si servicii: nisip, ciment, fier beton, plasa sudata, OSB, gresie, faianta, rigips,vopsea, materiale acoperis: membrana aerisire, tigle, coama, pavele, caramida samota,tuburi beton, tabla, sapa autonivelanta, parchet, lambriu, feronerie, geam termopan, polistiren expandat, vata mineralizata urasa elf, plasa rabitz, materiale instalatii apa/canalizare, sanitare, electrice, apometre, paratragnet, calorifere, mobilier bai, servicii de tamplarie aluminiu, lucrare vopsitorie, intocmire plan situatie imobil, lucrari instalatii, serv proiectare, studii geo,etc.

Din documentele prezentate in timpul controlului si informatiile prezentate de reprezentantul legal al societatii organele de inspectie fiscala au retinut ca materiale de constructii si serviciile achizitionate in baza acestor facturi sunt destinate unor lucrari de constructii avand ca efect realizarea unor cladiri noi sau imbunatatirea gradului de confort, reabilitarea si modernizarea a unor imobilizari existente respectiv imobil detinut de societate in loc. P si B , care au majorat valoarea imobilului.

Pentru realizarea obiectivului investitional sin B, SC X nu a prezentat autorizatie de construire, orice alte documente privind respectarea cadrului legal in constructii;

Imobilul din B se afla in patrimoniul societatii din data de 31.10.2002 dar nu a fost inregistrat ca sediu social sau punct de lucru al SC X in perioada verificata.

SC X declara punct de lucru in B, in data de 05.10.2012 prin cererea de mentiuni inregistrata la ORC, dupa demararea prezentei inspectiei fiscale.

De asemenea au constatat ca pentru activitatea piscicola, societatea a angajat costuri privind lucrari de constructii montaj, lucrari amenajari sau lucrari amenajare spatiu verde, la locatia din loc P, fara insa ca societatea sa aiba cuprins in obiectul de activitate

acest gen de activitate. Potrivit Cererii de mentiuni la ORC, privind deschiderea punctului de lucru mentionat anterior, societatea a declarat ca activitatile desfasurate la acest punct de lucru vor consta in: "Productia de bauturi racoritoare nealcoolice, productia de ape minerale si alte ape imbuteliate" si "Activitati ale agentilor turistice".

Organele de inspectie fiscala, urmare a verificarii documentelor prezentate de societate, nu au identificat realizarea de venituri din activitatea desfasurata de societate la adresele din loc. P sau din B, in toata perioada verificata. Veniturile realizate de societate in perioada verificata sunt din prestari servicii de impachetare, etichetare, depozitare medicamentatie, distribuirea catre centrele de studiu, recuperarea celor nefolosite de la centrele de studiu, distrugerea medicatiei prin intermediul unor companii specializate, in acest sens activitatea se desfasoara la depozitele de medicamente.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au retinut ca investitiile realizate la imobilele din loc. P si B nu au fost puse in functiune pana la data prezentului act de control, nu au avut finalitate economica in sensul ca nu au participat la realizarea de venituri impozabile motiv pentru care societatea nu are dreptul la deducerea TVA aferenta facturilor reprezentand achizitii materiale, prestari servicii, in speta aplicandu-se prevederile referitoare la taxa deductibila aferenta bunurilor de capital si anume art.145 si art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare prezinta urmatoarele argumente:

-cheltuielile facute la imobilul Pensiune din localitatea P, asa cum a aratat si la pct IV din contestatie, s-a dorit ca proiectul turistic sa fie finantat din fonduri comunitare nerambursabile; proiectul fiind compus dintr-o pensiune si o ferma piscicola urmeaza sa fie pus in functiune: la data controlului proiectul se afla in stadiu de finalizare a lucrarilor de reabilitare si dotare;

Societatea contestatoare sustine ca o alta parte din reparatii s-au realizat in regie proprie cu materialele de constructie astfel achizitionate respectiv amenajarea agentiei de turism din orasul P si reparatiile realizate la bazinele piscicole si statia de incubatie (anexa 7).

In ce priveste imobilul din B aflat in proprietatea sa, societatea contestatoare afirma ca pe toata perioada supusa controlului societatea a obtinut venituri din punerea la dispozitie a imobilului respectiv (si a dotarilor/aparaturii medicale aferente) conform conventiei de prestari de servicii incheiata cu CMS SRL, revenindu-i partea cea mai consistenta (80%) din veniturile obtinute in urma activitatii de studii medicale desfasurate de CMS.

Contestatarul sustine ca in perioada supusa controlului (2007-2012) a realizat venituri net superioare cheltuielilor ce fac obiectul discutiei, potrivit tabelului centralizator din anexa 18; participarea ei in respectiva colaborare consta in punerea la dispozitie a imobilului dotat si mobilat, corespunzator pentru a servi drept centru de studii medicale (conform anexei la contract), si suportarea tuturor cheltuielilor de functionare, retinand cea mai mare parte din veniturile realizate de CMS SRL din studii medicale realizate de aceasta.

Anexeaza in sustinere contractele incheiate cu beneficiarii unor studii clinice – incheiate de SC X in numele si pe seama CMS precum si facturile emise de SC X in executarea acestor contracte (anexele 22-25), facturi a caror contravaloare o retine in proportie de 80%, potrivit intelegerii contractuale dintre X si CMS.

Societatea contestatoare sustine ca chiar daca cheltuielile cu bunurile si serviciile achizitionare s-a incadra in categoria investitiilor amortizabile tot ar beneficia de dreptul de deducere aferenta acestor achizitii.



Contestatia nu a fost intemeiata pe articol de lege.

Dupa cum aratat si la pct.4 conditiile privind deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata sunt prevazute la art.145-147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit carora:

-art.145

*“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

*(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile;”*

-art.146

*“Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

*(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”*

-art.147<sup>1</sup>

*(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.*

La art.134<sup>1</sup> din Codul Fiscal se prevede:

***"Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii***

*(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari."*

Potrivit prevederilor legale in speta , o persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA are dreptul la deducerea TVA la momentul exigibilitatii taxei in conditiile in care achizițiile sunt destinate a fi utilizate in folosul operatiunilor taxabile si detine o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art.155 alin. (5) din Cod fiscal.

Faptul generator si exigilitatea pentru prestarile de servicii care determina decontari sau plati succesive cum sunt serviciile de consultanta, expertiza si alte servicii similare, intervine la data la care sunt emise situatiile de lucrari, rapoarte de lucru sau alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate.

De asemenea, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata sa demonstreze ca acestea au fost prestate efectiv si sunt necesare utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale societatii.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Materiale de constructie si serviciile achizitionate in baza facturilor pentru care a dedus TVA au fost necesare realizarii unui proiect turistic compus dintr-o pensiune si o ferma piscicola precum, amenajarea unei agentii de turism in locatia din P si lucrari la imobilul din B.

Se retine astfel ca achizitiile in cauza sunt de natura investitionala realizate la bunuri imobile aflate in proprietatea SC X sau constrirea de noi imobile.

Totodata din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca societatea pe perioada 2007-30.06.2012, nu a inregistrat in evidentele contabile venituri din utilizarea acestor imobile.

Dupa cum am aratat si la pct.4 societatea a prezentat la dosarul contestatiei „proiect pentru obtinerea autorizatiei de construire „Pensiune Turistica P” (anexa 14), autorizatie de construire „Pensiune Turistica” (anexa 15), ordin MDRT nr.1296/15.04.2010 pentru aprobarea normelor metodologice privind clasificarea structurilor de primire turistice (anexa 16)”.

Pe perioada 2007-30.06.2012 societatea nu a inregistrat in evidentele contabile venituri din activitate desfasurata la adresa din loc. P din exploatare piscicola, din prestari servicii turistice pensiune, din activitate agentie turistica, din activitate cercetare stiintifica sau chirii. Veniturile obtinute de societate, in intreaga perioada reprezinta venituri din prestari servicii constand in procedura de import/export a materialelor/ echipamentelor de studiu, depozitare, etichetare, distribuire catre centrele de studii, distrugerea medicamentelor prin companii specializate, pentru materiale/medicamente destinate unor studii clinice, proprietatea sponsorului de studii, activitati desfasurate la depozitele de medicamente.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca in spatiul situat in B se afla sediul social si isi desfasoara activitatea CMS iar SC X nu obtine venituri (chirii sau alte venituri) din exploatarea acestui imobil sau pe relatia cu clientul CMS.

Argumentele prezentate de societate potrivit carora in spatiul situat in B, se obtin venituri urmare a contract incheiat de SC X cu CMS si anexeaza in sustinere tabel centralizator privind veniturile pe care le-ar fi realizat SC X la adresa din B, un numar de trei contracte incheiate intre SC P SRL si SC X pentru SC CMS si facturi emise de SC X catre SC P in baza celor trei contracte mentionate facturi reprezentand, dupa cum pretinde contestatoarea, 80% din veniturile realizate de CMS urmare a studiilor clinice derulate de aceasta, nu pot fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele motive:

Contractul de prestari servicii incheiat intre **SC X, in calitate de beneficiar** si **SC CMS** cu sediul in B, in calitate de prestator, are ca obiect conform art.2;

-pct.2.1”obiectul contractului consta in prestarea de catre prestator de servicii prevazute in Anexa 1 parte integranta a acestui contract in favoarea beneficiarului, in schimbul platii de catre acesta din urma a unui pret reprezentand contravaloare contract”

- la pct.2.2 din contract se precizeaza ca „ Serviciile constau in efectuarea serviciilor de cercetare clinica pentru contractele furnizate de beneficiar si efectuate in cadrul CMS si efectuarea serviciilor de cercetare clinica pentru contractele furnizate de CMS si efectuate in cadrul CMS.”;

SC X nu a prezentat la dosarul contestatiei nici o anexa la care face referire contractul, privind natura serviciilor contractate, situatii de lucrari, rapoarte ale studiilor efectuate pentru beneficiarul SC x, care sa confirme serviciile prestate, natura acestora din care sa rezulte necesitatea acestor servicii pentru SC x, in raport cu veniturile realizate de SC x;

- referitor la pretul contractual, art.3, pct3.1 se mentioneaza ca „Valoarea contractului este reprezentata de cumulul lucrarilor executate conform anexelor la prezentul contract”. De asemenea, la pct.3.2. se precizeaza ca „in vederea efectuarii platii, atat prestatorul cat si beneficiarul vor emite facturi corespunzatoare ...”, iar in caz de

intarziere a platilor, beneficiarul va datora penalitati de intarziere. La art.5 se mentioneaza ca beneficiarul se obliga „sa achite pretul reprezentand contravaloarea facturilor emise in temeiul prezentului contract”.

SC X nu a prezentat la dosarul contestatiei anexe (potrivit prevederilor contractuale) privind valoarea contractului incheiat, preturile agreeate pentru serviciile prestate, facturile emise de SC CMS catre beneficiarul SC X reprezentand contravaloarea servicii prestate, asa cum se obliga partile prin prevederile contractuale, nu au existat decontari intre parti privind servicii derulate in perioada verificata.

In referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala specifica faptul ca in timpul controlului societatea nu a prezentat un document din care sa rezulte ca SC CMS, cedeaza in favoarea SC X o cota din veniturile realizate.

In balantele de verificare prezentate, SC MS nu a fost identificat, pentru perioada 2007-30.06.2012, in calitate de client sau furnizor/prestator, in conditiile in care CMS isi desfasoara activitatea in imobilul **proprietatea SC X**.

Mentionam ca la dosarul contestatiei, SC X, a prezentat „**Anexa nr.7** la contract”,

In anexa prezentate se specifica ca aceasta a fost emisa in completarea contractului incheiat intre parti si anuleaza anexele anterioare.

Potrivit anexei nr.7 “SC x pune la dispozitia CMS” conform contractului de prestari servicii spatiul pentru desfasurarea activitatii de cabinet medical. Spatiul este dotat conform cerintelor legii...”, urmata de o prezentare detailata a spatiului pus la dispozitie cu dotarile aferente reprezentand aparatura medicala, mobilier si alte dotari tehnice precum si prevederi privind obligatiile SC X cu privire la asigurarea utilitatilor, plata impozitelor, acces la mijloace de comunicare, centrala termica respectiv tinerea in functiune a acesteia, intretinere servisie aparatura medicala, cheltuieli cu utilitati, asigurare certificari ISO. De asemenea in anexa 7 la contract se precizeaza ca „X va beneficia, in procent de 80% din sumele provenite din efectuarea serviciilor de cercetare clinica pentru contractele furnizate de x si efectuate in cadrul CMS”.

Anexa nr.7. face mentiuni privind „completarea” unor prevederi contractuale inexistente in contractul, asa cum a fost el prezentat, in sensul ca acesta presupunea ca obiectiv realizarea de servicii privind „cercetare clinica”, si nu punerea la dispozitie de spatii cu dotari si alte servicii de intretinere spatii si aparatura.

Chiar si in conditiile prezentate de contestatoare, prin „**Anexa nr.7 la contractul**”, in evaluarea intentiei, respectiv a modului in care s-au concretizat sau urmeaza sa se concretizeze „serviciile de cercetare clinica” intre parti, contestatoarea nu prezinta nici un fel de date, respectiv inscrieri care sa sustina atat contractul incheiat cat si anexa la acesta.

Sustinerea si recunoasterea unei realitati la acesta data, prin introducerea in contextul analizat a unor elemente noi, fara insa ca acestea sa fie probate sub aspectul realitatii, nu modifica situatia de fapt fiscala pe perioada verificata. Documentul prezentat, intocmit in data de 11.05.2012, este valabil de la data de 11.05.2012. Contractul nu aduce nici un argument in favoarea contestatoarei, anexa 7 la contract nu are valabilitate pentru perioada verificata, asupra operatiunilor analizate in fapt in intervalul 2007-30.06.2012, reprezinta o incercare clara de justificare, exact a elementelor mentionate ca deficiente in raportul de inspectie fiscala, pe seama activitatii unei societati afiliate, care nu se probeaza cu documente legale.

SC X, incearca justificarea elementelor de cheltuiala, destinate spatiului din B, pe seama activitatii CMS, in conditiile in care la aceasta adresa figureaza cu sediul social un numar de sase alte societati comerciale, toate afiliate cu SC X.

SC X, care inregistreaza achizitii/cheltuieli aferente acestui spatiu, nu evidentiaza venituri din exploatarea acestui spatiu de la nici una din societatile care au declarat sediul

social la acesta adresa, in toata perioada verificata, nu obtine venituri din desfasurarea unei activitati proprii la adresa mentionata.

Din analiza celor trei contracte prezentate la dosarul contestatiei, pentru justificarea achizitiilor efectuate de SC X aferente spatiului din B incheiate intre SC P si SC X pentru CMS si facturi emise de SC X catre SC P SRL in baza celor trei contracte mentionate rezulta urmatoarele aspecte:

- in ce priveste contractul incheiat de SC P ca reprezentant al sponsorului J „ si SC X pentru CMS”, mentionam ca la dosarul contestatiei se afla contract cadru de colaborare pentru acest sponsor incheiat cu P Germania, fara mentiuni referitoare la CMS.

Cele trei contracte, prin mentiunea, in dreptul SC X, „pentru CMS”, introduc in ansamblul operatiunilor analizate o entitate noua, prin modalitatea de prezentare a acesteia in cele trei contracte, ar trebui sa fie recunoscuta ca parte implicata in ansamblul serviciilor aferente unor activitati ce conduc la realizarea aceluiasi obiectiv. Din perspectiva fiscala, fiecare tranzactie, operatiune trebuie considerata separat, ceea ce ar conduce, intr-o abordare logica ca SC CMS ar trebui sa aiba propriile costuri in realizarea unor servicii.

Mentiunea ca SC X este parte in contractele prezentate din punct de vedere economic, fiscal nu asigura justificarea dreptului de deducere pentru cheltuieli de investitii asupra unui imobil.

Referitor la facturile depuse la dosarul contestatiei se retine ca acestea au fost emise de SC X catre SC P, fara a avea vreo relevanta cu imobilul din B la care s-au efectuat lucrari de amenajare.

Cu documentele prezentate in sustinerea contestatiei societatea nu justifica utilizarea exclusiva a spatiului B, in vederea obtinerii de venituri taxabile pe perioada verificata.

In conditiile in care din documentele prezentate de societate rezulta ca in achizitiile in cauza sunt de natura investitionala , lucrari de constructii destinate amenajarii, modernizarii unor constructii, constructii noi, aflate in patrimoniul societatii iar pe perioada verificata societatea nu a realizat venituri din utilizarea acestor imobile , se retine ca organele de inspectie fiscala in mod legal au ajustat dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiei de materiale si lucrari de constructii destinate modernizarii imobilelor din P si B, in conformitate cu prevederile art.125 ^1 coroborat cu prevederile art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care prevad:

-art.125^1

*“(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

*3. active corporale fixe reprezintă orice activ deținut pentru a fi utilizat în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative, dacă acest activ are durata normală de utilizare mai mare de un an și valoare mai mare decât limita prevăzută prin hotărâre a Guvernului sau prin prezentul titlu;”*

-art.149

*“(1) În sensul prezentului articol:*

*a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125^1 alin. (1) pct. 3, a căror durată normală de funcționare este egală sau mai mare de 5 ani, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a*

*bunurilor imobile, exclusiv reparațiile sau lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane;*

*d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.*

*(2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a) - d):*

*b) pe o perioadă de 20 de ani, pentru construcția sau achiziția unui bun imobil, precum și pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil astfel transformat sau modernizat.*

*(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:*

*a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:*

*1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice;*

*(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:*

*a) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2). Ajustarea deducerii se face în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare.*

*(5<sup>1</sup>) Dacă pe parcursul perioadei de ajustare intervin evenimente care vor genera ajustarea în favoarea persoanei impozabile sau în favoarea statului, ajustările prevăzute la alin. (5) lit. a) și c) se vor efectua pentru același bun de capital succesiv în cadrul perioadei de ajustare ori de câte ori apar respectivele evenimente.*

*(6) Persoana impozabilă trebuie să păstreze o situație a bunurilor de capital care fac obiectul ajustării taxei deductibile, care să permită controlul taxei deductibile și al ajustărilor efectuate. Această situație trebuie păstrată pe o perioadă care începe în momentul la care taxa aferentă achiziției bunului de capital devine exigibilă și se încheie la 5 ani după expirarea perioadei în care se poate solicita ajustarea deducerii. Orice alte înregistrări, documente și jurnale privind bunurile de capital trebuie păstrate pentru aceeași perioadă.”*

La pct.54 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare se prevede:

*“(5) Începând cu anul 2008, conform art. 149 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, dacă bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei,*

*ajustarea deducerii se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri.[...]*

*Dacă ulterior bunul va fi din nou utilizat pentru operațiuni cu drept de deducere, se va realiza ajustarea pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, în favoarea persoanei impozabile, conform art. 149 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal. Numărul ajustărilor poate fi nelimitat, acesta depinzând de modificarea destinației bunului respectiv în perioada de ajustare, respectiv pentru operațiuni care dau sau nu drept de deducere.”*

Conform dispozițiilor legale invocate, dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri de capital este condiționat de folosirea acestora în scopul unor operațiuni taxabile /scutite cu drept de deducere; în caz contrar legislația fiscală prevede un mecanism specific de ajustare a dreptului de deducere exercitat în momentul achizițiilor, în favoarea statului când bunurile se folosesc apoi în scop neeconomic sau pentru operațiuni scutite fără drept de deducere, respectiv în favoarea contribuabilului când bunurile pentru care dreptul de deducere nu a fost exercitat sau a fost limitat inițial sunt folosite ulterior pentru realizarea de operațiuni taxabile.

Mecanismul de ajustare prevăzut de art.149 din Codul fiscal implică stabilirea printre altele, a achizițiilor, transformărilor și modernizărilor ce sunt tratate ca bunuri de capital, a destinației utilizării acestora, a cuantumului taxei supusă ajustării, a perioadei de ajustare, a momentului modificării destinației.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale precizate mai sus, persoanele impozabile își pot exercita dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative și anume: achizițiile care fac obiectul limitării dreptului de deducere sunt destinate utilizării în folosul operațiilor care dau drept de deducere și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile prevăzute de legea fiscală.

În cauza în speta fiind vorba despre TVA aferentă unor achiziții de bunuri și servicii destinate amenajării unor bunuri imobile aflate în patrimoniul societății dar care nu sunt utilizate în scopul obținerii de venituri taxabile ale SC X pe perioada verificată.

În situația în care achizițiile nu sunt folosite pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau sunt folosite integral sau parțial, în alte scopuri decât activitățile economice, taxa dedusă inițial este supusă mecanismului de ajustare stabilit de legislația fiscală, în cazul bunurilor de capital mecanismul fiind cel prevăzut de art.149 din Codul fiscal.

Totodată legiuitorul, prin art.149 alin.(4) lit.c) alin.(5) alin.5<sup>1</sup>, alin.(6) din Codul fiscal precum și pct.54 alin.(5) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, da posibilitatea contribuabilului să ajusteze taxa pe valoarea adăugată în favoarea sa la momentul schimbării destinației de utilizare a bunurilor de capital.

Din documentele existente la dosarul contestației se reține că organele de inspecție fiscală au analizat situația de fapt existentă conform documentelor prezentate de societate pe perioada supusă inspecției fiscale, aplicând prevederile legale în vigoare la acea dată. Măsură luată de organele de inspecție fiscală este legală, întemeiată în baza situației de fapt fiscale constatate pe perioada verificată, fiind o măsură temporară.

După cum am arătat și mai sus societatea contestatoare nu și-a întemeiat în drept contestația pe articol de lege care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și

nu a prezentat documente din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea constatata de organele de inspectie fiscala in actul administrativ fiscal contestat, motiv pentru care in speta se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala si se va respinge contestatia formulata de SC X cu privire la TVA , ca fiind neintemeiata.

**b).In ceea ce priveste dreptul de deducere a TVA aferente unor servicii pentru care societatea nu a prezentat documente justificative privind efectuarea serviciilor, cauza supusa solutionarii D.G.F.P este daca SC X beneficiaza de dreptul de deducere a TVA inregistrata in evidentele contabile fara a avea la baza documente justificative.**

In fapt, urmare a verificarii s-a constatat ca pe perioada 01.01.2007-30.06.2012, SC X a inregistrat si dedus TVA inscrisa in facturi reprezentand prestari servicii diverse (prezentate in anexa 11 la actul de control).

Din analiza documentelor prezentate de societate si informatiile furnizate de reprezentantul legal al societatii in timpul controlului s-au constatat urmatoare:

-SC A a executat lucrari de servizare calculatoare companie”, fara ca SC X sa prezinte contract incheiat intre parti sau orice alt document justificativ privind efectuarea serviciilor,

- Cu privire la serviciile facturate de SC M, SC X precizeaza ca are in patrimoniu si aparatura medicala de valoare, respectiv un aparat de osteodensitometrie DXA de la GE iar pentru ca acest aparat sa functioneze conform legii, este necesara consultanta de specialitate, respectiv un contract de service cu o societate autorizata”. Prezinta in sustinere contractul incheiat cu SC M care are ca obiect “punerea in functiune si asigurarea service-ului si intretinerii periodice in perioada de post-garantie, pentru osteodensitometrie Prodigy(...).

Contractul cu SC M a fost incheiat pe perioada iulie 2007-ianuarie 2009.

Pentru facturile din care s-a dedus TVA, inregistrate de societate in luna octombrie 2010, societatea nu prezinta contract privind natura serviciilor si nici un alt document justificativ care sa confirme efectuarea serviciilor, situatiile de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare intocmite de furnizor si insusite de beneficiar, potrivit prevederilor legale, necesitatea prestarii acestora în scopul activitatilor desfasurate si scopul economic al acestor servicii.

-In ceea ce privesc serviciile facturate de SC F, SC X precizeaza ca “In luna februarie 2007 SC X a angajat firma de consultanta SC F pentru obtinerea unei finantari nerambursabile pentru realizarea “Crescatoriei de sturioni cu sistem intensiv” si anexeaza in sustinere Contractul incheiat cu aceasta societate.

Din analiza Contractului incheiat cu SC F, organele de inspectie fiscala au constatat ca:

-La pct.2“Obiectul contractului” se prevede ca prestatorul va asigura “servicii deconsultanta financiara, pentru obtinerea unei finantari nerambursabile pentru proiect “realizare crescatorie sturioni in sistem intensiv”, pentru care prestatorul se obliga sa realizeze ”consultanta pentru realizarea devizului general, realizarea (scrierea) proiectului pentru a fi depus spre aprobare finantarii; ... dosar de achizitii, studiu de fezabilitate si proiect arhitectura, proiect tehnologic, flux tehnologic si dimensionarea instalatiilor,

-La pct.5 “Termene si conditii de plata” sunt prevazute plati pentru “proiectul tehnologic si pentru proiectul arhitectonic”, plati la “depunerea proiectului la finantator si primirea avizului de conformitate de la finantator”, plati la “primirea notificarii privind selectarea cererii de finantare si semnarea contractului de finantare”.

SC X nu prezinta in materialul anexat nici un document care sa dovedeasca efectuarea serviciilor asa cum sunt ele mentionate in contract, respectiv studiile de fezabilitate, proiecte de arhitectura, tehnologice,etc, care sa dovedeasca materializarea obiectivelor asumate. Deasemenea nu prezinta nici un fel de documente care sa probeze depunerea proiectelor la finantator, primirea vreunui aviz, selectarea cererii in vederea obtinerii unei finantari sau documente care sa ateste realizarea obiectivului contractului respectiv obtinerea efectiva a unui contract de finantare; organele de inspectie fiscala nu au identificat concretizarea acestora prin realizarea nici unui fel de venituri din activitate piscicola, sau din activitati de alta natura decat prestari servicii medicale, pe perioada verificata, dupa cum recunoaste si societatea in raspunsul formulat.

De asemenea, pentru activitatea piscicola, societatea a inregistrat facturi privind servicii de consultanta, aferente locatiei din loc. P, fara sa aiba cuprins in obiectul de activitate acest gen de activitati:potrivit Cererii de mentiuni la ORC privind deschiderea punctului de lucru mentionat anterior, societatea a declarat ca activitati desfasurate la acest punct de lucru "Productia de bauturi racoritoare nealcoolice, productia de ape minerale si alte ape imbuteliate"si"Activitati ale agentilor turistice";

-Referitor la facturile emise de SC Q, SC X sustine ca aceasta societate a fost aleasa pentru a o reprezenta in aceste demersuri pentru obtinerea certificarii ISO si anexeaza in sustinere certificatul ISO obtinut in 2009 si Contractul incheiat cu alta societate.

Din analiza raspunsului formulat si a contractului anexat, echipa de inspectie fiscala a constatat ca societatea a prezentat documente in sustinere pentru alt furnizor de servicii.

Prin urmare, societatea nu a prezentat documente justificative care sa ateste dreptul de deducere a TVA inscrisa in factura emisa de SC Q.

In ceea ce privesc serviciile prestate de SC V in timpul controlului societatea a prezentat Contractul de servicii incheiat avand ca obiect"evaluare proiect, serviciile de evaluare care au ca scop analiza proiectului ce urmeaza a fi completat in aplicatia Action Web si elaborarea unui raport cu riscuri si recomandari..."

-SC X prezinta "Declaratie de conformitate" prin care se depune solicitarea de finantare a proiectului "Incurajarea antreprenoriatului in domeniul medical prin imbunatatirea formarii profesionale a asistentilor medicali"si Notificare privind respingerea cererii de finantare pentru proiectul mentionat;

Organele de inspectie fiscala in raportul de inspectie fiscala precizeaza ca din contractul prezentat nu se poate identifica elemente privind continutul, destinatia proiectului analizat in cadrul acestui contract. SC X nu a prezentat documente din care sa rezulte realizarea efectiva a serviciilor de evaluare cu informatii asupra obiectului evaluarii, descrierea proiectului supus evaluarii, a rezultatelor evaluarii; documentele prezentate nu asigura consemnarea completa si exacta a operatiunii, care sa justifice si sa probeze operatiunea; societatea nu poate justifica finalitatea economica in sensul ca acestea nu au participat la realizarea de venituri impozabile, nu au condus la dezvoltarea activitatii societatii.

-Referitor la serviciile prestate de SC E,SC X in raspunsul formulat sustine ca aceasta societate a fost contactata pentru efectuarea operatiunilor de montare a dispozitivelor de securitate conform devizului.- Anexam Devizul Lucrarii" in vederea asigurarii supravegherii gestiunii si a persoanelor care acceseaza camerele de depozitare a medicamentelor din Depozitul X.

Din analiza raspunsului formulat de societate precum si a documentului anexat, organele de inspectie fiscala au constatat ca Devizul anexat nu este insusit de parti, in



sensul ca nu este semnat/stampilat de SC E, nu are inscise informatii privind data emiterii documentului, nu contine informatii privind preturile bunurilor si serviciilor evidentiuate in deviz iar SC X nu a prezentat contractul incheiat cu prestatorul de servicii desi potrivit celor inscise in factura, este intocmita in baza unui contract.

-Referitor la serviciile prestate de SC E, SC X in raspunsul formulat sustine ca societatea E a efectuat lucrarile de amenajare, respectiv lucrarile de tamplarie de aluminiu si vopsire tamplarie de aluminiu in culoarea albastru la depozitul de medicamente, lucrari necesare functionarii si autorizarii depozitului de medicamente;Anexeaza contractul incheiat cu SC E are ca obiect "executarea unei vopsiri de tip epoxidic albastru si executarea de lucrari tamplarie aluminiu al societatii X cu functiune de depozit medicamente precum si cele doua facturi emise de aceasta societate.

Organele de inspectie fiscala , urmare a analizarii contractului prezentat au constatat ca din cuprinsul acestuia nu se poate identifica natura, dimensiunile, caracteristicile constructiei metalice respectiv lucrarile de vopsitorie executate, nu exista prevederi referitoare la durata/valabilitatea contractului, informatii privind pretul serviciilor prestate. SC X nu a prezentat situatii de lucrari privind derularea tranzactiilor, in baza carora s-au emis cele doua facturi;

De asemenea, s-a constatat ca lucrarile care sunt mentionate in contractul cu SC E , fac referire la o locatie care face obiectul contractului de chirie incheiat intre SC SM si SC X , in data de 12.06.2008, pe o durata de 10 ani, al carui obiect este "proprietarii inchiriaza iar locatarul in calitate de chirias, ia cu chirie o suprafata de 450mp din imobil teren intravilan impreuna cu drumurile de acces, in suprafata totala de 3.096mp.Suprafata folosita in exclusivitate este de 450mp si drumurile de acces.Imobilul este folosit pentru depozit de medicamente" .

Avand in vedere ca obiectul contractului este un "teren intravilan",echipa de inspectie fiscala a retinut prevederile pct.5 din contract Clauze Speciale, care precizeaza"Locatarul are dreptul sa construiasca pe cheltuiala sa pe terenul inchiriat constructii cu caracter temporar sau definitiv (cladiri birouri, hale de productie, depozite)precum si drumuri de acces sau drumuri industriale conform PROIECTULUI ce va fi anexat la prezentul contract cu respectarea tuturor parametrilor tehnici aratati in certificatul de urbanism, autorizatia de construire si orice alt document legal necesar ridicarii constructiei.(...)Toate cheltuielile ce se vor face in vederea realizarii infrastructurii cad in sarcina locatarului, care are totodata obligatia sa obtina toate autorizatiile necesare. Pe toata durata contractului locatarul va avea folosinta exclusiva atat a constructiilor ce se vor ridica cat si asupra infrastructurii".

Din documentele prezentate organele de inspectie fiscala au retinut ca SC X , a inchiriat un teren, pe care, in fapt a realizat o constructie cu scop de depozit de medicamente, depozit autorizat sa functioneze potrivit normelor Ministerului Sanatatii (s-a anexat autorizatia de distributie angro) si care este declarat ca punct de lucru potrivit cerere inscriere de mentiuni la ORC privind deschiderea punct de lucru :"depozit de medicamente";

Organele de inspectie fiscala precizeaza ca pentru realizarea constructiei, SC X nu a prezentat certificat urbanism, autorizatie de construire, orice alte documente privind respectarea cadrului legal in constructii retinand ca deficiente in ce priveste indeplinirea unor conditii de ordin fiscal, constand in neprezentarea de situatii de lucrari cu asumarea partilor, procese verbale de receptie a lucrarilor sau orice alte documente si au considerat ca nedeductibila fiscal TVA aferenta facturilor inregistrate in evidentele contabile;

- In ceea ce privesc serviciile prestate de SCV si SC F, din raspunsul formulat de societate organele de inspectie fiscala au retinut ca serviciile au constat in "amenajare teren" sau "amenajare cu plante" pentru pensiunea de la P;Societatea nu anexeaza

documente justificative , motiv pentru care organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA inscrisa in facturile emise de aceste societati.

-PF B, in raspunsul formulat societatea precizeaza ca “ PF B este expert evaluator si a atasat raportul de evaluare al imobilului proprietate X predate la sectia taxe si impozite in vederea stabilirii impozitelor locale”

Din analiza raspunsului formulat si a documentelor anexate: Raport de evaluare din 15.03.2011, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a prezentat un contract incheiat cu evaluatorul iar raportul prezentat are ca obiect o evaluare asupra imobil compus din constructie”Statie Inmultire”, fara teren aferent, situat in P si nu o evaluare asupra imobil situate in B asa cum este mentionat in factura emisa de PF B “prestari servicii evaluare imobil”, prin urmare raportul adus in sustinere nu face obiectul solicitarii echipei de inspectie fiscale;

- In ceea ce priveste prestatorul SC O, organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile emise de SC O au mentiunea“organizare eveniment ”, fara ca SC X sa prezinte contract incheiat intre parti sau orice alt document justificativ privind efectuarea serviciilor, informatii privind persoanele care au participat la eveniment, scopul evenimentului, necesitatea prestarii serviciilor prin prisma realizarii de operatiuni impozabile;

Serviciile in cauza reprezinta “organizarea de masa pentru client si angajati cu ocazia sarbatorilor de Paste”, cheltuieli fiind de natura celor de protocol.Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a considerat ca deductibile fiscal atat cheltuielile cat si TVA fara a avea in vedere deductibilitate limitata, in conditiile in care societatea prezinta pierderi contabile si fiscale;

-Referitor la serviciile facturate de alti furnizori , organele de inspectie fiscala precizeaza ca societatea nu a anexat niciun document privind justificarea serviciilor si dreptul de deducere a TVA inscrisa in aceste facturi.

-SC V a facturat “prestari servicii...” pentru care SC X nu a prezentat un contract incheiat cu furnizorul sau orice alt document justificativ privind efectuarea serviciilor;

-BNP , inscrie pe factura “onorariu autentificare ct cumparare” , fara a se face mentiuni asupra contractului de vanzare cumparare; organele de inspectie fiscala nu au identificat achizitia care ar fi putut face obiectul unui contract de vanzare cumparare in forma autentica;

-SC O emite factura cu explicatia “servicii medicale”iar SC D are inscris pe factura “servicii cf.ct.”, fara alte informatii privind identificarea serviciilor prestate, locul, natura, destinatia serviciilor;

Potrivit raspunsului formulat, SC C a asigurat “organizare masa protocol cu angajatii, cu scopul de team-building”, servicii pentru care nu s-au prezentat contract incheiat cu furnizorul sau alte documente/ materiale privind justificarea costurilor, aceste costuri fiind cu destinatia de protocol, asa cum recunoaste si agentul economic, care nu au fost tratate ca atare in evidentele financiar contabile conduse de societate;

- factura emisa de SC J are mentiunea“participare curs ” fara ca SC X sa prezinte contract incheiat intre parti sau orice alt document justificativ privind efectuarea serviciilor,tematica cursurilor din care sa rezulte daca au legatura cu activitatea economica a societatii, informatii privind persoanele care au participat la cursuri;

- factura emisa de SC U are mentiunea “organizare eveniment ctr.”fara ca SC X sa prezinte contract incheiat intre parti sau orice alt document justificativ privind efectuarea serviciilor, natura serviciilor, scopul si necesitatea serviciilor pentru desfasurarea activitatii;

- factura emisa de SC are mentiunea “curs profesional ctr”, fara ca SC X sa prezinte contract incheiat intre parti sau orice alt document justificativ privind efectuarea serviciilor,in explicatiile furnizate se precizeaza ca obiectul cursului a fost curs SSM iar documentul anexat este un certificat de absolvire emis pe numele unei persoana care nu

are calitatea de angajat sau administrator la SC X; cheltuielile privind cursul fiind in fapt cheltuieli in favoarea persoanei fizice care nu are nici o legatura cu societatea;

- factura emisa de SC S are mentiunea "servicii curatenie ctr." fara ca SC X sa prezinte contract incheiat intre parti sau orice alt document justificativ privind efectuarea serviciilor, locul unde s-au prestat serviciile care sa justifice daca este un spatiu destinat obtinerii de venituri impozabile;

- factura emisa de IPEA are mentiunea "transfer Otopeni – Bv" , aferent careia SC XSRL nu a prezentat contract incheiat intre parti sau orice alt document justificativ privind efectuarea serviciilor, persoanele care au beneficiat de acest transfer, rezultatele economice obtinute urmare a efectuării acestei cheltuieli in sensul incheierii de noi contracte avand in vedere ca explicatiile furnizate se refera la un "client extern" ;

- factura emisa de SC B are mentiunea "servicii banqueting", pentru care SC X nu a prezentat contract incheiat intre parti sau orice alt document justificativ privind efectuarea serviciilor, informatii privind persoanele care au participat la eveniment, scopul evenimentului, necesitatea prestarii serviciilor prin prisma realizarii de operatiuni impozabile;

Avand in vedere ca societatea nu face dovada angajarii serviciilor inregistrate in evidentele contabile, la obtinerea de venituri impozabile si nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte sa serviciile au fost efectiv prestate precum si necesitatea lor, in temeiul prevederilor art.145 , art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au respins la deducere TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de prestatorii de servicii mai sus enumerati.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare considera ca se justifica caracterul deductibil al cheltuielilor realizate cu revizia si mentenanta aparaturii medicale din locatia respectiva, precum si toate celelalte cheltuieli necesare mentinerii constructiei in stare de a servi drept centru medical si pentru a functiona in mod curent .

Referitor la cheltuielile efectuate la punctul de lucru al societatii, societatea contestatoare considera justificata deductibilitatea cheltuielilor efectuate cu aducerea acestui spatiu la standardul cerut de normele legale in vigoare pentru a fi autorizat si a functiona ca depozit de medicamente.

De asemenea considera ca sunt justificate si cheltuielilor efectuate cu serviciile de consultanta angajate pentru obtinerea de fonduri comunitare nerambursabile, in masura in care nu exista nicio conditionare normativa in sensul ca respectivele contracte de consultanta sa se soldeze cu finantarea scontata.

Petenta nu si-a intemeiat in drept contestatia.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.134<sup>1</sup>, art.145 si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

-art.134<sup>1</sup>

*"(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.*

*(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari. Totuși, perioada de decontare nu poate depăși un an."*

-art.145

*"(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

*(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile;"*

-art.146

*"Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

*(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);"*

In temeiul prevederilor legale mai sus citate se retine ca pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata este necesar ca persoana impozabila sa justifice ca serviciile au fost prestate in beneficiul sau si ca acestea sunt utilizate in scopul operatiunilor sale taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

In cazul prestarilor de servicii , cum sunt serviciile de consultanta si alte servicii similare, faptul generator si exigibilitatea taxei intervin la data la care sunt emise situatiile de lucrari, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate.

La pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , se precizeaza:

*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.*

Din prevederile legale mai sus citate se retine ca pentru a fi deductibile cheltuielile cu serviciile trebuie 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 prestarea efectiva a serviciilor efectuate sa fie justificata prin situatii de lucrari, procese verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, studii de piata sau orice alte materiale corespunzatoare.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

TVA contestata de societate a fost inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de furnizorii mai sus enumerati pentru care SC X nu a prezentat contracte sau alte documente justificative privind efectuarea serviciilor: situatii de lucrari care au stat

la baza întocmirii facturilor emise, din care să rezulte natura lucrărilor efectuate, locația unde au fost efectuate lucrările, consemnarea completă și exactă a lucrărilor, date referitoare la natura și cantitatea lucrărilor efectuate, precizarea scopului economic respectiv utilizarea acestor servicii în scopul realizării veniturilor impozabile SC X.

La dosarul contestației societatea contestatoare nu a prezentat documente suplimentare din care să rezulte o altă situație fiscală decât cea prezentată de organul de inspecție fiscală .

În contestația formulată societatea face referire la anexa 17 reprezentând "lista cu cheltuieli efectuate în perioada 2007 – 2011" pe care le consideră deductibile .

Verificând anexa 11 la Raportul de inspecție fiscală în care sunt enumerate facturile în baza cărora s-a respins la deductibilitate TVA și anexa 17 prezentată de societate la dosarul contestației se reține că pozițiile trecute în justificarea prezentată pentru anii 2009, 2010 și anul 2011 nu sunt cuprinse în contestația la acest punct; anexa prezentată nu poate fi luată în considerare în justificarea dreptului de deducere TVA, mai ales că nu este însoțită de documente justificative.

În ce privește, facturile evidențiate în anexa 17 la contestație cele pentru anul 2007, emise de SC A, menționăm că SC X, nu a prezentat contract încheiat între părți sau orice alt document justificativ privind efectuarea serviciilor sau orice alte documente cu confirmarea părților, iar informațiile din facturile prezentate nu asigură consemnarea completă și exactă a operațiunilor care să probeze legal operațiunea și să confere documentelor prezentate calitatea de documente justificative.

În ceea ce privește TVA aferentă facturilor emise de SC E, pentru punctul de lucru, *s-a prezentat un* contract din care nu se poate identifica natura, dimensiunile, caracteristicile construcției metalice respectiv lucrărilor de vopsitorie executate, nu există prevederi referitoare la durata/valabilitatea contractului, informații privind prețul serviciilor prestate. SC X nu a prezentat situații de lucru privind derularea tranzacțiilor, în baza cărora s-au emis cele două facturi de către SC E.

Pentru serviciile de consultanță prestate de SC F, SC X nu prezintă în materialul privind operațiunile derulate cu SC F nici un document care să dovedească efectuarea serviciilor așa cum sunt ele menționate în contract, respectiv studiile de fezabilitate, proiectele de arhitectură, tehnologice, etc, care să dovedească materializarea obiectivelor asumate. De asemenea nu prezintă nici un fel de documente care să probeze depunerea proiectelor la finanțator, primirea vreunui aviz, selectarea cererii în vederea obținerii unei finanțări sau documente care să ateste realizarea obiectivului contractului respectiv obținerea efectivă a unui contract de finanțare.

În concluzie, societatea nu face dovada că serviciile achiziționate au fost efectiv prestate și sunt destinate realizării de operațiuni taxabile.

Conform dispozițiilor legale precizate, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă TVA aferentă achizițiilor de servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care cuprind în mod obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Referitor la deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile la pct 48 din H.G. nr.44/2004 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se precizează în mod clar că pentru a deduce aceste cheltuieli trebuie să 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 lucru, 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.

Dupa cum am mentionat si mai sus, este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea dreptului de deducere a TVA si sa prezinte documentele justificative din care sa rezulte ca prestarea de servicii a fost efectiv realizata.

Din documentele existente la dosarul cauzei nu se poate stabili realitatea ori utilitatea serviciilor achizitionate in conditiile in care societatea nu prezinta documentele justificative in sustinere si prezinta motive de fapt doar pentru serviciile facturate de prestatorii mai sus enumerati.

Se retine astfel ca TVA inregistrata in evidentele contabile pe perioada verificata, in baza facturilor prezentate in anexa 11 la Raportul de inspectie fiscala, pentru care nu s-a putut stabili realitatea, ori utilitatea serviciilor facturate, respectiv daca serviciile au fost efectuate si au fost achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile, nu este deductibila fiscal fiind incalcate prevederile legale aplicabile in speta.

Prin urmare, in conditiile in care contestatia nu a fost intemeiata in drept iar dovezile si argumentele prezentate de societate in sustinere cauzei nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala, se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA.

In conformitate cu prevederile art.213 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata: *“Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

c).In ceea ce priveste TVA, respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala contestata de societate, **D.G.F.P. prin Biroul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA aferenta achizitiei unor bunuri in conditiile in care acestea nu sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile pe perioada verificata.**

In fapt, urmare a verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca SC X a inregistrat si a dedus TVA in baza unor facturi de achizitii materiale diverse si de natura obiectelor de inventar, care nu au legatura cu activitatea economica a societatii.

Din facturile inregistrate in evidentele contabile pe perioada 01.01.2007-30.06.2012 organele de inspectie fiscala au retinut achizitia urmatoarelor bunuri: pat supraetajat, TV LCD (societatea detine televizoare conform listei mijloacelor fixe), saltea 2 buc, rezervor apa, hidrofor, mobilier living Bahamas, fotolii lux tera, tamplarie PVC, comoda, somiera, dulap, masute 3 buc, comoda TV, noptiera, cada 2 buc, pat, sofa, lenjerie pat 2 persoane, lenjerie pat copii, postere, conifere de diverse tipuri (brad, abies SP, ), thuja, pomi fructiferi, butasi vie, trandafiri, capsuni, bulbi seminte de plante, plante, gazon, iarba, console jocuri Nintendo, DVD cu povesti pentru copii, cuptor cu microunde, mobilier: comode TV, lampa solar, 2 buc. lazi frigorifice, pompa gradina, combina frigorifica, tacamuri, tocatoare, oale, suport farfurii, dulap pantofi, parasolar, masa copii, sezlong, saltea sezlong, 2 buc. hamac, razatoare, forma inghetata, storuri, caserola, scaun auto copii „Chico”, 2 buc. saltea Roma, carti scolare, pat papusi, plante, patine Mistique dama, ingrasamant, folie color, gazon, ghiveci, produse alimentare, DVD Barbie, carti copii, scutece copii, minge, umeras, pantofi de alergat, role, produse baie, inot, spray, pila unghii, talpici, pijama, tampoane, pampers, sampoane, sapun, creme corp, plastelina, papusa Hannah Montana, puzzleuri, lenjerie pat, suport tacamuri, carlige colorate, plante

ornamentale, covor piele vaca, seminte flori, ingrasamant capsuni, gazon, conifere, rododendroni, balansoar copii, minge plaja, 3 buc. covor piele vaca, dulap pantofi, DVD Player, DVD-uri inregistrate cu diverse filme, perdele, suporturi perdele, 2 buc. paturi suprapuse, 5 buc saltele, sezlong, blat otel inoxidabil, perna dormit pe burta, ferestre stratificate, 2 buc saltele Roma, masina de spalat, combina frigorifica, 2 buc. noptiere, cafetiere, aspirator, sosete roller, curs MTA de la Asociatia Nationala a agentilor de Turism; coroana flori; sezlonguri, carioci, hartie colorata, bilete de intrare la spectacol "Harlem Globetrotters"; slipuri, seturi inot, costume baie, pomi fructiferi, aparat curatat casnic, gazon, fertilizant, ingrasamant, carlige colorate, role, casti pritectie role, saune Picolito copii, servicii medicale veterinare, flori, sandale baieti, pijamale, rochii, jocuri electronice, tacamuri, baghete luminoase, DVD-uri cu muzica si povesti, mancare, sucuri, cosmetice, carti povesti, curs initiere inot pentru copii, mingi, mingi tenis, cizme copii, racheta tenis, cos mingi, short copii, lampa solar, conifere, brazii, bulbi, seminte, cuverturi, fete perna, lampa veghe, pilote, biciclete copii, sistem audio (boxe, monitoare), 2 buc. televizoare LCD, prosop baie 2 buc, ustensile bucatarie, cana lapte, cuier, palete, serviete personalizate - 300 bucati, pixuri personalizate, gazon, butasi, pomi, flori, seminte flori, bulbi, mancare, jucarii, cosmetice, seminte lucerna 15 kg, sacosa tip banana 4930 buc, GPS, camera foto, card memorie, echipamente sportive, pantaloni, tricou puma, racheta twister, bustiere, polita, usa cu oglinda - 4 buc, umerasde, cos metal, bara umerase, suport biciclete, carlig, raft, cască neagra, pantalon, pomi decorativi, etc. (facturile de achizitie sunt prezentate in anexa 11 la actul de control).

De asemenea, organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA aferenta facturilor de achizitii mancare pentru pesti, icre embrionate pastrav curcubeu si alte materiale utilizate la intretinerea pestilor, achizitionate de la SC X si SC D.

Organele de inspectie fiscala urmare a verificarii nu au identificat inregistrarea de venituri impozabile din aceasta activitate care sa justifice inregistrarea respectiv deducerea TVA din aceste facturi.

Societatea nu a facut dovada utilizarii bunurilor achizitionate in scopul obtinerii de venituri taxabile astfel ca organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferente facturilor de achizitie a bunurilor mai sus enumerate, in conformitate cu prevederile art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In contestatia formulata referitor la TVA societatea contestatoare sustine ca:

Dotarile (mobilier, aparatura electronica, alte bunuri de inventar etc.) precum si cursul organizat de Asociatia Nationala a Agentiilor de Turism au servit la amenajarea si autorizarea agentiei de turism, care este deja autorizata si functioneaza la locatia din P.

In acest sens, invoca prevederile HG nr. 238/2001 privind conditiile de acordare a licentei si brevetelor de turism, precizand ca spatiul in care functioneaza o agentie de turism poate fi autorizat ca atare numai daca este in stare buna si salubra (pct. 3), dotat cu mobilier adecvat (pct. 14) si cu mijloace de telecomunicatii – minim telefon si fax (pct. 15).

In ceea ce priveste cursul IATA organizat de ANAT pentru angajata care ocupa functia de director al agentiei de turism, societatea sustine ca aceasta este cerinta obligatorie pentru acreditarea IATA (spre a putea comercializa bilete de avion) anexand in acest sens brevetul de turism si licenta de touroperator (anexa 26) precum si contractul de instruire pentru cursul IATA (anexa 27).

In ceea ce privesc bunurile de inventar acestea au fost achizitionate pentru dotarea pensiunii turistice din P (sistem audio, televizoare LCD, jocuri electronice, DVD-uri cu muzica si povesti, cuptor cu microunde carti de povesti, mingi, mingi tenis, rachete tenis, biciclete copii etc. conform listei din anexa 34).

In ceea ce priveste TVA aferenta achizitiei de hrana pentru pesti, material reproductiv pentru pastravi curcubeu si alte materiale utilizate in cresterea pestilor (cheltuieli necesare asigurarii fluxului tehnologic pentru cresterea si intretinerea pastravilor curcubeu) societatea sustine ca achizitiile au fost destinate obtinerii de venituri din activitatea de cercetare stiintifica in contractul incheiat cu SMO (studiul asupra speciei pastrav curcubeu);

In speta sunt aplicabile prevederile art.127, art.145 alin.(2) lit.a) si art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit caruia:

-art.127

*"(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate."*

-art.145

*"(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile;"*

-art.146

*"(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;"*

Conform prevederilor pct.45 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare :

*"Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, factura nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA pentru operațiunile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal."*

Potrivit prevederilor legale, conditiile si formalitatile privind exercitarea dreptului de deducere a TVA sunt prevazute la art.145 - 147<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.



Persoanele impozabile au dreptul la deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei de bunuri si servicii daca sunt indeplinite doua conditii cumulative si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine faptul ca, conditia de forma a fost indeplinita de societatea contestatoare respectiv acesta detine documentele de achizitie a bunurilor respectiv mobilier, aparate electronice si electrocasnice, produse decorative, facturile in cauza au fost inregistrate in evidentele contabile ale societatii si contin elementele prevazute de art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Insa societatea contestatoare nu a facut dovada ca bunurile (canapele, fotolii, mobilier de bucatarie, set tacamuri, tablouri, plante decorative, televizor slipuri, seturi inot, costume baie, pomi fructiferi, aparat curatat casnic, gazon, fertilizant, ingrasamant, carlige colorate, role, casti pritectie role, saune Picolito copii, servicii medicale veterinare, flori, sandale baieti, pijamale, rochii, jocuri electronice, tacamuri, baghete luminoase, DVD\_ uri cu muzica si povesti, mancare, sucuri, cosmetice, carti povesti, curs initiere inot pentru copii, mingi, mingi tenis, cizme copii, racheta tenis, cos mingi, short copii, lampa solar, conifere, brazii, bulbi, seminte, cuverturi, fete perna, lampa veghe, pilote, biciclete copii, sistem audio (boxe, monitoare), 2 buc. televizoare LCD, prosop baie 2 buc, ustensile bucatarie, cana lapte, cuier, palete, serviete personalizate - 300 bucati, pixuri personalizate, gazon, butasi, pomi, flori, seminte flori, bulbi, mancare, jucarii, cosmetice, seminte lucerna, sacosa tip banana 4930 buc, GPS, camera foto, card memorie, echipamente sportive, pantaloni, tricou puma, racheta twister, bustiere, polita, usa cu oglinda - 4 buc, umerasde, cos metal, bara umerase, suport biciclete, carlig, raft, casca neagra, pantalon, pomi decorativi, mancare pentru pesti, etc enumerate in anera 11 la raportul de inspectie fiscala ) achizitionate sunt necesare desfasurarii activitatii economice a societatii si obtinerii de venituri taxabile cu caracter de continuitate in conditiile in care SC X nu a obtinut venituri taxabile din utilizarea acestor bunuri.

In contestatia formulata societatea argumenteaza achizitiile de bunuri si servicii, din perioada verificata ca fiind necesare pentru amenajarea si autorizarea agentiei de turism Welltour, cursul IATA urmat angajata pentru acreditarea activitatii de comercializare bilete de avion, in sustinere se anexeaza brevetul de turism si licenta de touoperator (anexa26) si contractul de instruire IATA (anexa27) iar pentru achizitia obiectelor de inventar se invoca ca necesitate pentru incadrarea in clasificare de 4 margarete- lista bunurilor invocate fiind prezentata in anexa 34 la contestatie.

La dosarul contestatiei societatea nu a prezentat documente dincare sa rezulte ca aceste achizitii s-au materializat in obtinerea de venituri impozabile provenite din activitatea turism, agentie de turism, din vanzari bilete de avion sau orice alta activitate derulata in localitatea P, pana la data efectuarii controlului.

Societatea nu prezinta nici un document privind acreditarea activitatii de cazare si/sau alimentatie publica prin intermediul unei structuri de primire, acestei activitatii fiindu-i obligatorie Certificatul de clasificare, prin urmare dezvoltarea unei activitati de cazare in pensiune nu este probata cu documente.

Licenta de turism pentru agentie de turism- touoperatoroare, prezentata in sustinere nu reprezinta pentru SC X, un argument in favoarea achizitiilor efectuate de societate pe perioada verificata.

Desi licenta de turism este eliberata in martie 2010, SC X nu a evidentiat pana la data controlului nici un venit din activitatea de touoperator, pentru a aduce in sustinere argumente si documente legate de acest aspect, nu a evidentiat nici un venit nici din activitate de cazare, activitate pentru care nu a prezentat nici o acreditare.

De asemenea, brevetul de turism anexat la contestatie este al angajatei, brevet eliberat in data de 07.11.2008 care confirma o calificare dobandita de acesta ca persoana fizica nu este un argument in justificarea unei cheltuieli efectuate de SC X in luna decembrie 2010, respectivul curs nu se poate justifica in vederea obtinerii unei licente eliberate in anul 2008. Beneficiarul cursurilor IATA este d-na X in calitate de persoana fizica care beneficiaza de aceasta calificare si nu este o cheltuiala aferenta activitatii societatii, contractul prezentat este incheiat intre patronatul "Asociatia Nationala a Agentiilor de Turism din Romania" si d-na X, SC X nu este parte contractuala in furnizarea serviciilor de scolarizare/instruire.

Mentionam ca bunurile achizitionate pentru care societatea a dedus TVA reprezinta bunuri de consum personal care nu pot fi luate in considerare ca fiind utilizate in scopul obtinerii de venituri taxabile .

Afirmatia societatii contestatoare potrivit careia achizitiile de hrana pentru pesti, icre embrionarepastrav curcubeu si ale materiale utilizate pentru care societatea a dedus TVA au fost destinate activitate de „cercetare stiintifica”, despre „studii asupra speciei pastrav curcubeu”, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele motive:

Asa cum s-a precizat si la punctul 4 din prezenta decizie din contractul de cercetare stiintifica cu SMO, SC X nu a realizat venituri din activitati de cercetare stiintifica asupra unor specii de pesti . In sensul realizarii efective a veniturilor, pe care le invoca contestatoarea, aceasta nu pune la dosarul contestatiei nici un in scris care sa confirme afirmatiile petentei. Totodata, organele de inspectie fiscala mentioneaza ca in luna iunie 2010, SC X a emis catre SC SMO factura avand in scrisa mentiunea „chirie spatiu”; factura a fost anulata integral prin stornare cu factura emisa catre SMO cu TVA, avand in scris in factura „chirie spatiu”, prin urmare SCX nu realizeaza nici un venit pe relatia SMO din contractul de cercetare invocat de contestatoare.

De asemenea, in documentele primare si evidentele financiar contabile ale societatii, nu s-au identificat, in perioada 2007-30.06.2012 realizarea niciunui venit de societate la adresa din loc.P.

Prin urmare, bunurile achizitionate de societatea mai sus enunate nu contribuie la realizarea venituri impozabile ale societatii.

Potrivit prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“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.”*

Organele de inspectie fiscala prin Raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate a analizat operatiunile realizate de societate pe perioada verificata din punct de vedere fiscal si al scopului urmarit de contribuabil si nu a acordat drept de deducere a TVA aferenta bunurilor care nu contribuie la obtinerea de venituri taxabile ale societatii si nu au legatura cu activitatea societatii.

Potrivit prevederilor art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

*“(4) Achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări pentru aceste operațiuni, iar taxa deductibilă aferentă acestora nu se deduce.”*

Prin urmare organele de inspectie fiscala in mod legal au respins la deductibilitate TVA pentru care societatea nu a prezentat dovezi obiective din care sa rezulte ca bunurile in cauza sunt destinate exclusiv activitatii sale economice.

Argumentele prezentate de societate nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala motiv pentru care in speta se aplica prevederile pct.11.1 din Ordinul 450/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

*"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;"*

si se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru TVA.

d)In ceea ce priveste TVA aferenta facturilor de utilitati, stabilita suplimentar de organele de inspectie, contestata de societate, **D.G.F.P. este investita sa se pronunte daca SCX poate beneficia de exercitarea dreptului a taxei pe valoarea adaugata aferenta facturilor de energie electrica, gaz pentru imobilele din P si B in conditiile in care societatea nu a utilizat imobilele in scopul realizarii de operatiuni taxabile.**

In fapt, pe perioada verificata, societatea a inregistrat si a dedus TVA din facturi reprezentand utilitatile: gaz, telefon,curent electric aferente imobilelor situate in localitatea P, punct de lucru declarat incepand cu data de 25.08.2009 si aferente unui imobil situat in B, spatiu aflat in patrimoniul societatii din data de 31.10.2002 dar care nu este sediul social sau punct de lucru declarat al SC X in perioada verificata (facturile se regasesc in anexa 11).

Organele de inspectie fiscala au constatat ca SCX a declarat punctul de lucru in B in data de 05.10.2012 prin cererea de mentiuni,.

Din documentele prezentate in timpul controlului si raspunsurile furnizate de reprezentantul legal al societatii, organele de inspectie fiscala au constatat ca la imobilele mai sus prezentate si pentru care societatea a inregistrat cheltuieli deductibile fiscal si totodata a dedus TVA aferenta facturilor de utilitati, pe perioada verificata nu s-au obtinut venituri taxabile, locatiile respective nefiind inregistrate ca puncte de lucru, astfel ca organele de inspectie fiscala in temeiul prevederilor art.145 din Codul fiscal au respins la deductibilitate TVA aferenta facturilor de utilitati(energie electrica, gaz).

Referitor la acest capat de cerere , societatea contestatoare sustine ca TVA este aferenta facturilor de utilitati achitate pentru sediile din P si B.

Pentru motivele prezentate la pct. V.1.-V.4 din contestatie, societatea contestatoare considera solutia nelegala deoarece serviciile respective au fost aducatoare de venituri in sensul ca imobilul din B a fost pus la dispozitia CMS de unde societatea a obtinut venituri iar pentru sediul din P s-au obtinut venituri din activitatea de cercetare stiintifica urmare a contractului incheiat cu SMO SRL.

In cauza in spera sunt aplicabile prevederile art.126, art.127, art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit caruia:

-art.126

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

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

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);

-art.127

"(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate."

-art.145

"(2) **Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

**a) operațiuni taxabile;"**

Potrivit prevederilor legale, condițiile și formalitățile privind exercitarea dreptului de deducere a TVA sunt prevăzute la art.145 - 147<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Persoanele impozabile au dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de bunuri și servicii dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

TVA dedusă, este aferentă facturilor de utilități de la spațiile din P și B,, locații unde SC X nu a desfășurat nici o activitate economică, aferentă cărora nu a înregistrat în toată perioada verificată operațiuni impozabile TVA sau scutite cu drept de deducere.

Imobilele în cauză sunt în patrimoniul SC X, după cum am arătat și mai sus.

Înșă, s-a constatat că la adresa din B figurează înregistrate cu sediul social un număr de șapte societăți comerciale, toate afiliate cu SC X:

Pentru care societatea contestată nu a prezentat contracte de închiriere sau alte documente din care să rezulte că ar încasa venituri următoare a utilizării spațiului în cauză de către această societate.

Se reține totodată că SC X plătește facturile de utilități aferente spațiului din B în condițiile în care în evidențele contabile pe perioada verificată nu a înregistrat niciun venit din utilizarea spațiului în scopul activității economice desfășurate de SC X.

Argumentul societății că realizează venituri următoare a contractului încheiat cu SC CMS nu este real după cum am arătat și la pct.5.a) din prezenta decizie.

De asemenea, societatea nu a făcut dovada că ar fi obținut venituri de la imobilul din P.

In contestatia formulata societatea sustine ca ar fi obtinut venituri urmare a contractului incheiat cu SC SMO.

Afirmatia societatii nu a fost probata. Dupa cum am aratat si la pct.5 a) si d) din prezenta decizie societatea nu pune la dosarul contestatiei nici un in scris care sa confirme aceste afirmatiile.

In referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei organele de inspectie fiscala mentioneaza ca in luna iunie 2010, SC X a emis catre SC SMO SRL factura, avand in scrisa mentiunea „chirie spatiu”; factura a fost anulata integral prin stornare cu factura emisa catre SC SMO SRL, avand in scris in factura „chirie spatiu”; prin urmare SC X nu realizeaza niciun venit pe relatia SC SMO din contractul de cercetare invocat de contestatoare.

Prin urmare, societatea nu face dovada ca are dreptul la deducerea TVA in scrisa in facturile de utilitati in conditiile in care imobilele in cauza nu au fost utilizate in desfasurarea activitatii economice a societatii si obtinerii de venituri taxabile cu caracter de continuitate in conditiile in care SC X nu a obtinut venituri taxabile din utilizarea acestor bunuri.

In consecinta se va respinge contestatia ca neintemeiata si pentru TVA contestata de societate; argumentele prezentate de societate nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala in conditiile in care nu sunt probate cu documente.

Este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea dreptului de deducere a TVA.

Potrivit prevederilor art.65 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

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

e)Referitor la TVA aferenta achizitiei de combustibil din perioada mai 2009-30.06.2012, contestata de societate mentionam:

**D.G.F.P. prin Biroul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA aferenta achizitiei de combustibil in conditiile in care potrivit prevederilor art.145<sup>1</sup> societatea nu beneficiaza de deductibilitatea TVA aferenta achizitiei de combustibil pe perioada mai 2009-2011 si beneficiaza de dreptul de deducere a TVA de 50% pe perioada 01.01.2012-30.06.2012 pentru vehiculelor rutiere destinate exclusiv transportului rutier de persoane care nu depasesc 3.500 kg si care au mai mult de 9 scaune de pasageri incluzand si scaunul soferului iar din documentele existente la dosarul contestatiei nu rezulta ca achizitia de combustibil ar fi fost utilizata pentru mijloacele auto exceptate potrivit legii.**

In fapt, in perioada mai 2009 -30.06.2012 , societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile TVA deductibila aferenta bonurilor fiscale de achizitie combustibil, achizitii de carburanti, care fac obiectul excluderii/limitarii deductibilitatii TVA la carburanti, potrivit prevederilor art.145<sup>1</sup>, alin.(1), respectiv pentru anul 2012 si alin.(2) si (3) din Legea nr.571/2003 cu completarile si modificarile ulterioare.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale organele de inspectie fiscala au solicitat documente si informatii suplimentare privind modul de urmarire a acestor exceptii de catre SC X si modul de aplicare a acestora in evidentele financiar contabile si fiscale conduse

de societate si justificarea deductibilitatii aferenta acestor achizitii cu documente (foi de parcurs, rapoarte de lucru, orice document care sa justifice consumurile).

SC X a inregistrat achizițiile de carburanti in baza bonurile fiscale de achizitie, documente care nu asigura informatii privind data deplasarilor, conducatorul auto, distantele parcurse de autovehicul, scopul si destinatia deplasarilor;

S-a constatat totodata ca SC X nu are incheiate contracte de munca pentru agenti vanzari, nu desfasoara activitate de recrutare forta de munca, taximetrie, transport persoane, nu detine autovehicule echipate special pentru interventii, paza,etc., pentru a face dovada incadrarii in exceptiile prevazute la art.145<sup>1</sup> din Codul fiscal motiv pentru care organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA aferenta achizitiei de combustibil.

In contestatia formulata, societatea contestatoare referitor la acest capat de cerere considera ca este nejustificata respingerea la deductibilitate a TVA deoarece in timpul controlului s-a facut dovada cu ocazia realizarii studiilor clinice angajate de beneficiari , respectiv in executarea obligatiilor contractuale ce le reveneau in acest sens (anexa 28-foi de parcurs referitoare la transportul pacientilor inscrisi in programele de studii clinice la si de la institutiile medicale).

Pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a, art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care dispun:

-art.145

*"(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile;*

coroborat cu prevederile pct.46 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care prevad:

*"(2) Pentru carburanții auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului. Prevederile acestui alineat se completează cu cele ale pct. 45<sup>1</sup>."*

Prin art.145<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificata prin OUG nr.34/11.04.2009 cu privire la rectificarea bugetara pe anul 2009 si reglementarea unor masuri financiar fiscale , legiuitorul, incepand cu luna mai 2009, limiteaza dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiei de combustibil destinata unor categorii de vehicule rutiere si anume:

***"(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:***

a) *vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;*

b) *vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;*

c) *vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;*

d) *vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.*

Pe perioada 01.01.2012-30.06.2012, prin OUG nr.125/2011, art.145<sup>1</sup> din Codul fiscal a fost modificat în sensul:

*“(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, se deduce 50% din taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și, respectiv, 50% din taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:*

a) *vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;*

b) *vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;*

c) *vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;*

d) *vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.”*

La pct.45.<sup>1</sup> din H.G. Nr44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se prevede:

*(1) În aplicarea art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

a) *vehiculele utilizate exclusiv pentru reparații și/sau intervenție reprezintă vehiculele care pot fi înzestrate sau nu cu echipamente tehnice specifice, ce deservește personalul specializat în vederea reparării bunurilor, precum și cele utilizate pentru deplasarea în acțiuni de intervenție;*

b) *vehiculele utilizate exclusiv pentru pază și protecție sunt vehiculele utilizate în vederea asigurării siguranței obiectivelor, bunurilor și valorilor împotriva oricăror acțiuni ilicite care lezează dreptul de proprietate, existența materială a*

acestora, precum și protejării persoanelor împotriva oricăror acte ostile care le pot periclita viața, integritatea fizică sau sănătatea, potrivit prevederilor Legii nr. 333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecția persoanelor, cu modificările și completările ulterioare;

c) vehiculele utilizate exclusiv pentru curierat reprezintă vehiculele care servesc la primirea, transportul și distribuirea scrisorilor, coletelor și pachetelor;

d) vehiculele utilizate exclusiv drept care de reportaj reprezintă vehiculele rutiere special amenajate pentru a găzdui tehnica specifică pentru înregistrări audio-video sau transmisii complexe video, audio și/sau date prin unde hertziene sau medii optice, capabile să efectueze producții de televiziune sau radio înregistrate sau transmise în direct sau să transmită la distanță prin tehnologii de radiofrecvență (radiorelee, transmisii prin satelit) sau prin fibră optică semnalul unei producții de televiziune sau de radio către alte care de reportaj sau către un telecentru sau un sediu central de radiodifuziune;

e) vehiculele destinate exclusiv utilizării de agenți de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări. În această categorie se cuprind și vehiculele de test-drive utilizate de dealerii auto;

f) vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității reprezintă vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajaților în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la și de la sediul angajatorului la locul în care se desfășoară efectiv activitatea sau la și de la reședința angajaților/locul convenit de comun acord la locul de desfășurare a activității, atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport;

g) vehiculele utilizate exclusiv de agenți de recrutare a forței de muncă sunt vehiculele utilizate în cadrul activității agențiilor de plasare a forței de muncă de către personalul care se ocupă în principal cu recrutarea și plasarea forței de muncă. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de recrutare a forței de muncă.

(2) În sensul art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, prin vehicule utilizate pentru prestarea de servicii cu plată se înțelege vehiculele care contribuie în mod esențial la prestarea directă a serviciilor cu plată și fără de care serviciile nu pot fi efectuate.

Potrivit prevederilor legale enunțate în speta, orice persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și în cazul achiziției de combustibil, dreptul de deducere se justifică cu bonuri fiscale emise în condițiile legii, care sunt stampilate și au înscrise denumirea cumparatorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului.



Insa art.145<sup>1</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal prevede eliminarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de combustibilul necesar functionarii vehiculelor aflate in proprietatea sau in folosinta persoanelor impozabile, cu greutate sub 3,5 tone destinate exclusiv transportului de persoane, in perioada mai 2009-31 decembrie 2011 si reducerea dreptului de deducere la 50% in perioada 01.01.2012-30.06.2012, cu exceptiile prevazute de lege mai sus enumerate.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

-Societatea detine o Dacia utilitara, care din informatiile furnizate de reprezentantul legal al societatii, este utilizata pentru transportul medicatiei la pacienti nedeplasabili tratati in cadrul studiilor clinice pentru care societatea a incasat venituri.

In vederea justificarii consumului de combustibil societatea a prezentat la dosarul contestatiei foi de parcurs (anexa 28) intocmite de SC X pentru traseul SC X- Bucuresti, avand ca act de insotire „aviz” confirmate de plecare respectiv sosire tot de SC X, care nu fac dovada ca reprezinta transportul medicatiei la pacientii nedeplasabili asa cum sustine contestatoarea.

De asemenea au fost prezentate foi de parcurs intocmite de SC X pentru traseul SC x -depozitul de medicamente care are aceeasi adresa cu depozitul de medicamente al SC X unde isi desfasoara activitatea societatea si foi de parcurs pe trasee Bucuresti, – „cabinet” act insotitor „aviz”, foi confirmate cu parafele unor medici sau cabinete medicale care au calitatea de „medici investigatori studii clinice” la SC CMS asa cum rezulta din documentele prezentate la dosarul contestatiei.

Ponderea foilor de parcurs prezentate la dosarul contestatiei sunt intocmite si confirmate unilateral de catre SC X , in numele soferului a carui semnatura de insusire a foilor de parcurs lipseste pe toate foile de parcurs prezentate; sunt prezentate foi de parcurs in care locul de plecare este identic cu cel de sosire iar potrivit celor mentionate in contestatie, pacientii sunt transportati pe baza „Aviz de insotire”, fara insa sa existe informatii referitoare la persoanele transportate si motivele pentru care s-au realizat aceste curse.

Inscrisurile prezentate nu pot justifica o procedura privind transportul pacientilor, potrivit prevederilor din cele trei contracte prezentate nu rezulta obligatia SC X privind transportul pacientilor.

In raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala precizeaza ca societatea are angajati cu contract de munca cu urmatoarele functii;director, informatician, administrator baza de date, sofer, 2 gestionari, 2 muncitori necalificati.

Se retine astfel ca SC X a inregistrat achizitiile/consumurile de carburanti avand ca documente justificative bonurile fiscale de achizitie, documente care nu asigura informatii privind data deplasarii, conducator auto, distantele parcurse de autovehicul, scopul si destinatia deplasarii, nu are incheiate contracte de munca pentru agenti vanzari, nu desfasoara activitate de recrutare forta de munca, taximetrie, transport persoane, nu detine autovehicule echipate special pentru interventii, paza, etc., nu face dovada incadrarii consumurilor pentru activitati care fac exceptie de la limitarea dreptului de deducere, bonurile fiscale cu care s-au achizitionat carburantii nu respecta prevederile pct.46, alin.(2) ale Titlului VI din HG 44/2004 cu completarile si modificarile ulterioare, in sensul ca nu au inscrise denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare al autovehiculului.

Prin urmare, SC X, prin documentele prezentate la dosarul contestatiei nu face dovada ca achizitia de combustibil din perioada mai 2009- 30.06.2012 a fost utilizata exclusiv pentru autovehicule care se incadreaza in exceptiile prevazute de art.145<sup>1</sup> din

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru TVA.

g) In ceea ce priveste TVA respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, **cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila poate beneficia de deductibilitatea TVA aferenta unor servicii de cazare, masa, taxa participare , abonament Revista, in conditiile in care nu face dovada ca serviciile au fost prestate efectiv in folosul propriilor operatiuni taxabile.**

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in evidentele contabile TVA deductibila aferenta facturilor reprezentand diferite servicii turistice (prezentate in anexa 11 la actul de control): „servicii cazare, masa ,taxa participare, abonament Revista; si servicii pentru care nu s-au prezentat documente justificative: facturi emise de furnizor, contracte alte documente justificative.

In timpul controlului SC X nu a prezentat contractele incheiate cu beneficiarii care au participat la aceste conferinte in calitate de cursanti, contracte care sa furnizeze informatiile privind identitatea persoanelor care au audiat cursurile, confirmarea participantilor, numarul acestora, conditiile de participare respectiv obligatiile/drepturile asumate de persoanele care au participat la conferinte pe de o parte si drepturile si beneficiile SC X in calitate de organizator, finantator al conferintei, care sa dovedeasca participarea acestor cheltuieli la realizarea operatiunilor impozabile;

Societatea nu a prezentat contracte, conventii civile, orice alte inscrieri privind persoanele care au avut calitatea de lectori in desfasurarea acestor conferinte;

- din documentele prezentate (contractele cu prestatorii serviciilor hoteliere ) nu rezulta obligatia acestora sa asigure logistica necesara desfasurarii conferintelor: sali de conferinte, aparatura sonorizare/video, etc. ;

- asa cum rezulta din explicatiile furnizate de societate, aceasta a avut calitatea de organizator al conferintelor, o parte din costuri cazand in sarcina SC X o parte fiind suportata de participanti, operatiuni care nu se regasesc in evidentele primare si financiar contabile ale societatii;

- documentele anexate raspunsului formulat in sustinerea deducerii TVA din facturile inregistrate in lunile aprilie si mai 2010 de catre societate, prezinta inadvertente si in ce priveste organizarea conferintelor, in sensul ca se prezinta un program pentru “Conferinta nationala privind oportunitatea organizarii de studii clinice in Romania” iar facturile si contractele incheiate cu prestatorii de servicii au ca obiect servicii pentru alte perioade;

- pentru factura, avand in scris pe factura „servicii cazare conform contract nr.12”, SC X nu a prezentat contract incheiat cu furnizorul si nici un alt in scris insusit de parti din care sa rezulte perioada pentru care s-au facturat cazarile, numarul si identitatea persoanelor care au beneficiat de cazare, locul cazarii, scopul si finalitatea economica pentru care a avut loc deplasarea respectiv cazarea.

- cazarea pentru auditoriu Agentiei Nationale a Medicamentului pentru o vizita de lucru privind inspectia periodica a depozitului X” nu este justificata cu documente- ordin de deplasare cu informatii privind identitatea persoanelor care s-au deplasat, scopul deplasarii, perioada deplasarii, decont de cheltuieli, care sa cuprinda toate elementele pe care le presupune o deplasare (transport, cazare, diurna) si documente justificative privind scopul si finalitatea economica a deplasarii;

- participarea unui angajat si administratorului la un targ de turism la Montreal care a asigurat “practic intrarea pe piata de turism internationala” a SCX ca prestator de servicii in turism- nu se confirma in realizarea veniturilor impozabile in perioada verificata, societatea nu a inregistrat nici un venit din activitate in domeniul turismului; nu a prezentat

contracte incheiate cu furnizorii de servicii si nici un alt in scris insusit de parti din care sa rezulte perioada pentru care s-au facturat cazarile, numarul si identitatea persoanelor care au beneficiat de cazare, locul cazarii, scopul si finalitatea economica pentru care a avut loc deplasarea respectiv cazarea iar facturile nu contin informatiile enumerate anterior;

Din analiza raspunsurilor date de reprezentantul legal al societatii si documentele prezentate in sustine organele de inspectie fiscala au concluzionat faptul ca achizitia de servicii inregistrate in evidentele contabile ale societatii conform facturilor mai sus enumerate nu sunt justificate, documentele prezentate nu sunt conforme prevederilor legale in sensul ca informatiile din documentele primare si explicatiile din evidenta contabila, prezentate de SCX nu asigura identificarea continutului operatiunilor, consemnarea completa si exacta a acestora, nu fac dovada participarii acestora la operatiuni impozabile, care sa probeze legal operatiunea si sa confere documentelor prezentate calitatea de documente justificative in baza carora se efectueaza inregistrarea in contabilitate respective deducerea TVA.

In temeiul prevederilor art.6 din Legea nr.82/1991 privind Legea contabilitatii, republicata cu completarile si modificarile ulterioare precum si prevederile art.145 si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere societatea sustine ca TVA este aferenta achizitiilor de servicii de transport, cazare si masa necesare desfasurarii activitatii curente; aceste deplasari s-au realizat in scopul realizarii de venituri din activitatea de studii clinice (participari la conferinte de specialitate) respectiv din activitatea de agentie de turism (participari la targuri de turism etc.).

In sustinere societatea anexeaza, in copie, formularele de inscriere pentru lectori si participanti, programele conferintelor.

In speta sunt aplicabile prevederile art.145 si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal potrivit carora:

-art.145

*“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

*(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile;”*

-art.146

*“Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

*(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”*

Potrivit prevederilor legale in speta , o persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA are dreptul la deducerea TVA la momentul exigibilitatii taxei in conditiile in care achizitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul operatiunilor taxabile si detine o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art.155 alin. (5) din Cod fiscal.

Se retine totodata ca detinerea unei facturi care contine informatiile obligatorii prevazute la art.155 alin(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si

completarile ulterioare, nu este suficienta pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata. Societatea trebuie sa justifice in primul rand ca bunurile/serviciile achizitionate pe baza de factura sunt in beneficiul sau, respectiv sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, in conformitate cu prevederile legale invocate in speta.

Astfel ca aceste cerinte trebuie indeplinite cumulativ, astfel ca neindeplinirea unei cerinte duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Din analiza documentelor prezentate la dosarul contestatiei, se retin urmatoarele :

-la dosarul contestatiei (anexa 29 bis), societatea prezinta o serie de inscrieri privind „conferinta din data de.”, in vederea justificarii operatiunilor inscrise in factura avand in scris pe factura „servicii cazare Hotel .. conform contract nr.”.

Obiectul contractului mentionat este *”utilizarea de catre beneficiar a spatiilor de cazare, a serviciilor de masa si a altor servicii potrivit anexelor care fac parte integranta din contract”* pentru „grup turisti”.

Inscrierile atasate dosarului contestatiei reprezinta un numar de sase „Formulare de inscriere lector” , avand mentiuni privitoare la numele si prenumele lectorilor, cu functia de „medic investigator studii clinice” la institutia CMS, inscrierile prezentate nu contin informatii privind data solicitarii, nu sunt asumate, prin semnatura si alte date de identificare, de niciunul din lectorii inscrise in formulare, nu sunt asumate nici de catre SC X care pretinde ca a organizat conferinta. Formulare prezentate, neasumate de partile implicate nu pot avea calitate de documente justificative legale care angajeaza raspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au înregistrat în evidentele contabile, asa cum sunt ele definite la art.6 din Legea nr.82/1991 privind Legea contabilitatii, cu completările si modificarile ulterioare.

De asemenea, tot pentru aceasta perioada se ataseaza un numar de 124 „Formular de inscriere”(pg.1-248), avand mentiuni referitoare la functia celor inscrise si institutia de la care provin, fara date referitoare la identitatea persoanelor participante, inscrierile nu contin informatii privind data completarii, nu sunt asumate prin semnatura de membrii participanti, documentele nefiind asumate nici de organizator.

Documentele prezentate nu indeplinesc conditii minimale de document justificativ financiar contabil, prevazute in OMFP nr.3512 din 2008.

In mod similar, SC X prezinta acelasi set de documente, pentru alta perioada, pentru aceeasi lectori si un numar de 80 „formulare inscriere”, in vederea justificarii operatiunilor inscrise in factura reprezentand „servicii turistice conf.contract”, pentru care s-a prezentat contractul avand ca obiect *”utilizarea de catre beneficiar a spatiilor de cazare, a serviciilor de masa si a altor servicii potrivit anexelor care fac parte integranta din contract”* pentru.. persoane pe durata a..zile, pentru aceeasi lectori si un numar de 32 „formulare inscriere”.

Mentionam ca documentele anexate nu pot reprezenta documente justificative pentru facturile inregistrate de societate in contabilitate.

SC X nu a prezentat, nici in timpul controlului nici la dosarul contestatiei, documente cu care sa justifice efectuarea serviciilor, tematica conferintelor si asumarea acestora de catre cei care au beneficiat de serviciile inscrise in facturi, necesitatea prestarii serviciilor de cazare/masa în scopul activitatilor desfasurate si prin specificul activitatilor desfasurate, documente care sa dovedeasca, rezultatele obtinute de societate prin angajarea serviciilor prin prisma realizarii operatiunilor impozabile.

Deasemenea, documentele prezentate nu sunt conforme sub cerintele legii fiscale in sensul ca informatiile din documentele primare si explicatiile din evidenta contabila, prezentate de SC X nu asigura identificarea continutului operatiunilor, consemnarea completa si exacta a acestora, nu fac dovada participarii acestora la operatiuni impozabile,

care sa probeze legal operatiunea si sa confere documentelor prezentate calitatea de documente justificative in baza carora se efectueaza inregistrarea in contabilitate respectiv deducerea TVA.

Afirmatia societatii contestatoare potrivit careia a probat cu inscrisurile din anexele prezentate la dosarul contestatiei „legatura de cauzalitate dintre aceste cheltuieli si venituri” nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele motive:

-contracte mentionate si prezentate la dosarul contestatiei sunt anterioare efectuarii cheltuielilor cu serviciile de cazare , masa(servicii turistice de fapt) acordate unor medici, angajati ai unor spitale.

In conditiile in care societatea nu a prezentat documente justificative respectiv contracte incheiate cu beneficiarii care au participat la aceste conferinte in calitate de cursanti, tematica cursurilor, contracte care sa furnizeze informatiile privind identitatea persoanelor care au audiat cursurile, confirmarea participantilor, numarul acestora, conditiile de participare respectiv obligatiile/drepturile asumate de persoanele care au participat la conferinte pe de o parte si drepturile si beneficiile SC X in calitate de organizator, finantator al conferintei, care sa dovedeasca participarea acestor cheltuieli la realizarea operatiunilor impozabile se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au respins dreptul de deducere a TVA inscrisa in facturile de achizii servicii de cazare, masa, servicii turistice, masa taxa participare pentru care nu a facut dovada ca sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile.

Potrivit prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“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.”.*

Prin urmare organele de inspectie fiscala in mod legal au respins la deductibilitate TVA pentru care societatea nu a prezentat dovezi obiective din care sa rezulte ca bunurile in cauza sunt destinate exclusiv activitatii sale economice.

Argumentele prezentate de societate nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala motiv pentru care in speta se aplica prevederile pct.11.1 din Ordinul 450/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

*"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;"*,

si se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru TVA.

Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata TVA, inasa societatea contesta partial TVA stabilita de organele de inspectie fiscala.

Analizand TVA contestata de societate se constata ca in mod eronat SC X a contestat TVA in valoare de .. lei la pct.III.3 in care organul de inspectie fiscala a stabilit TVA mai mica, pentru diferenta se va respinge contestatia ca fiind inadmisibila.

Prin prezenta decizie, din TVA in valoare totala de 636.300 lei contestata de societate organul de solutionare a contestatiei:

-a admis contestatia pentru TVA in valoare de .. lei

-a respins contestatia ca neintemeiata pentru suma de ... lei

-a respins contestatia ca nemotivata pentru suma de .. lei.

- a respins contestatia ca inadmisibila pentru suma de .. lei

Referitor la majorari de intarziere / dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA contestata de societate, mentionam.

Majorarile de intarziere/ dobanzile si penalitatile de intarziere au fost calculate in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si 120<sup>1</sup> din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

-art.119

*"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.[...]*

*(3) Majorările de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală."*

-art.120

*"(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.*

*(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."*

Conform art. I pct. 10 si art. III alin. (1) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 39/2010, începand cu data de 1 iulie 2010, articolul 120 se modifica si va avea urmatorul cuprins:

-art.120 -Dobanzi

*"(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.*

*(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."*

-art.121<sup>1</sup>- Penalitati de intarziere

*"(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.*

*(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:*

*a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;*

*b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;*

*c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.*

*(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."*

Incepand cu data de 01.10.2010:

*"(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."*

Se retine astfel ca majorarile de intarziere/ dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata .

In conditiile in care prin prezenta decizie s-a admis contestatia pentru TVA urmeaza sa se admita contestatia si pentru majorarile de intarziere/ dobanzile si penalitatile de intarziere potrivit principiului de drept "accesorium sequitur principale";

De asemenea se va respinge contestatia ca nemotivata pentru majorarile de intarziere/ dobanzile si penalitatile de intarziere aferenta TVA pentru care s-a respins contestatia ca nemotivata.

Potrivit aceluiasi principiu de drept , se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la majorarile de intarziere/ dobanzile si penalitatile de intarziere aferente TVA respinsa ca neintemeiata pri prezenta decizie.

**B) In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala pe perioada 01.01.2007-30.06.2012 precum si diminuarea pierderii fiscale .**

Impozitul pe profit a fost stabilit suplimentar pe perioada 2008-2010 ca urmare a majorarii veniturilor impozabile ale societatii si rerspingerii la deductibilitate a unor cheltuieli.

Pe anul 2011, urmare a majorarii veniturilor impozabile ale societatii si considerarii ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor, organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea fiscala stabilita de societate la finele exercitiului 2011.

Pe perioada 01.01.2012-30.06.2012 organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuieli si au diminuat pierderea fiscala stabilita de societate cu aceasta suma.

1. Referitor la veniturile stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala pe anul 2008, 2009 si 2011 care au dus la majorarea bazei impozabile privind impozitul pe profit respectiv diminuarea pierderii, contestate de societate mentionam:

a)Referitor la veniturile stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala, **D.G.F.P. este investita sa se pronunte daca in mod legal SC X a diminuat baza de calcul a impozitului pe profit cu veniturile inscrise in facturi de stornare, in conditiile in care societatea nu a prezentat documente prin care sa justifice operatiunile de stornare.**

In fapt, urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna martie si iunie 2009 societatea a stornat din evidentele contabile, jurnale de vanzari,deconturi de TVA facturi emise catre diversi clienti.

In timpul controlului SC X nu a prezentat facturile de stornare si documente justificative privind aceste stornari iar din explicatiile reprezentantului legal al societatii , organele de inspectie fiscala au retinut ca facturile s-au stornat urmare a incertitudini incasarii acestora, motiv pentru care organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare stornarile efectuate de societate si au majorat veniturile societatii pe anul 2009 in conformitate cu prevederile pct.41 si pct.45 din sectiunea 6, capitol II, anexa 1 a OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele

europene, art. 19, alin. (1), art.21 alin.(2) lit.n), art.21, alin.(4), lit.o) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere, societatea contestatoare prezinta urmatoarele argumente:

Cu privire la stornarea facturii emisa catre P societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala au ignorat complet continutul contractului de prestari de servicii incheiat de SC X cu beneficiarul extern, care prevede ca orice plata a sumelor prevazute in contract este conditionata expres de plata in prealabil" facuta de beneficiarul final al studiului clinic ; in conditiile in care platile de la C catre P au incetat urmare a deschiderii insolventei asupra C nici P nu mai a efectuat plati catre SC X potrivit contractului; anexeaza in sustinere instiintare despre insolventa C si instructiuni de incetare a studiului clinic, in limba engleza, act aditional de incetare anticipata a contractului incheiat intre SC X si P motivat de insolventa C, in limba engleza in original si traducerea in limba romana;

Astfel, sustine ca suma indicata in factura proforma, reprezenta o plata in avans pentru servicii viitoare – plata care insa nu s-a mai efectuat deoarece serviciile nu fost prestate ca urmare a intreruperii programului de studiu clinic;

In ce priveste momentul la care a intervenit stornarea facturilor societatea contestatoare sustine ca a efectuat acest lucru imediat dupa data la care a fost instiintata de partenerul extern in legatura cu activarea unei cauze de neplata (respectiv, insolventa beneficiarului final) in conditiile in care factura proforma fusese emisa in decembrie 2008.

Anexeaza in sustinere instiintarea de insolventa din partea P.

Stornarea facuta catre SC G este pentru neplata facturilor nefiind sperante de incasare. Anexeaza contractul incheiat cu aceasta societate.

In ceea ce priveste factura emisa catre SC C, societatea sustine ca desi plata anterioara agreata a fost de ... euro s-a determinat valoarea serviciilor efectuate ca fiind mai mica astfel ca diferenta a fost stornata.Anexeaza Contractul incheiat .

Societatea sustine ca in luna martie 2009 a primit de la o societate din Canada, o scrisoare prin care anunta ca serviciile SC X nu le mai sunt necesare.; astfel contractul transmis nu a mai fost semnat iar facturile emise au fost stornate;

- Stornarea facturii catre E este datorita nemulțumirii clientului de calitatea si eficienta serviciilor prestate in anul 2007.”

Contestatia nu este intemeiata in drept pe articol de lege.

In speta sunt aplicabile prevederile art. 19, alin. (1), din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

-art.19

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

La pct.12 si 13 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

*“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și*



cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. În cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv. Dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare.”

La pct.41 și pct.45 din secțiunea 6, capitol II, anexa 1 a OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, se prevede:

“41. - Elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează în conformitate cu principiile contabile generale prevăzute în prezenta secțiune, conform contabilității de angajamente. Astfel, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce trezoreria sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.

45. - Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării sau plății acestor venituri și cheltuieli.”

Din prevederile legale enunțate se reține ca profitul impozabil al societății se determină ca diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri. Veniturile și cheltuielile care stau la baza calculării profitului impozabil trebuie să fie înregistrate în evidența contabilă, în conformitate cu prevederile Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind luate în calcul orice elemente similare veniturilor și cheltuielilor din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal.

La art.21 alin.(2) lit.n), alin.(4) lit.f) și lit.o) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se prevede următoarele:

-art.21

“(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

n) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate, în următoarele cazuri:

1. procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești;

2. debitorul a decedat și creanța nu poate fi recuperată de la moștenitori;

3. debitorul este dizolvat, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesor;

4. debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul.”

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;*

*o) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, pentru partea neacoperită de provizion, potrivit art. 22, precum și pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, în alte situații decât cele prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. n). În această situație, contribuabilii care scot din evidență clienții neîncasați sunt obligați să comunice în scris acestora scoaterea din evidență a creanțelor respective, în vederea recalculării profitului impozabil la persoana debitoare, după caz;”*

Potrivit prevederilor legale invocate cheltuieli in scopul obtinerii de venituri sunt si pierderile inregistrate la scoaterea din evidenta a creantelor neincasate, in urmatoarele cazuri: falimentului debitorului dovedita printr-o hotarare judecatoresca, debitorul a decedat si creanta nu poate fi recuperata de la mostenitori, debitorul este dizolvat, în cazul societatii cu rsspundere limitata cu asociat unic, sau lichidat, fara succesor si debitorul înregistreaza dificultati financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul.

Cheltuielile sunt nedeductibile fiscal in conditiile in care sunt inregistrate in contabilitate fara a avea la baza un document justificativ.

De asemenea, sunt nedeductibile fiscal pierderile înregistrate la scoaterea din evidenta a creantelor incerte sau în litigiu, neîncasate, pentru partea neacoperita de provizion, potrivit art. 22, precum si pierderile înregistrate la scoaterea din evidenta a creantelor incerte sau în litigiu, neincasate, în alte situatii decât cele prevazute la art. 21 alin. (2) lit. n). În aceasta situatie, contribuabilii care scot din evidenta clientii neîncasati sunt obligati sa comunice în scris acestora scoaterea din evidenta a creantelor respective, în vederea recalcularii profitului impozabil la persoana debitoare.

Potrivit prevederilor art.22 din Legea nr.571/2003 privind Codul de procedura fiscala, contribuabili pot constitui provizioane pentru clienti neincasati si anume:

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

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

- 1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2004;*
- 2. sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;*
- 3. nu sunt garantate de altă persoană;*
- 4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;*
- 5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului;”*

Din analiza documentelor existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

In ceea ce privesc facturile prin care au fost stornate serviciile prestate catre P din documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

-potrivit celor inscrise in facturile emise catre clientul P precum si contractul anexat aferent acestor facturi, rezulta ca serviciile facturate in luna decembrie catre clientul mentionat sunt aferente contractului incheiat pentru "*sponsor*" J si nu pentru "*sponsor*" C.

-nici una din cele cinci facturi care au facut obiectul stornarii, nu sunt facturi "*proforma*" si nu au inscrise mentiuni privind faptul ca reprezinta "*avansuri pentru servicii viitoare* ", asa cum sustine contestatoarea. La capitolul 10 referitor la decontare se precizeaza ca platile serviciilor prestate se fac in concordanta cu cele precizate in anexa B la contract, care precizeaza tarifele distincte pe fiecare serviciu sau decontarea unor eventuale costuri suplimentare de calatorie, acceptate de beneficiar. In cadrul contractului prezentat, nu s-au identificat precizari privind decontarea de avansuri.

- facturile emise in luna decembrie 2008, sunt inregistrate in evidentele contabile ale societatii ca venituri realizate prin note contabile 411"*Cienti*"=704"*Venituri din servicii prestate* ", si nu ca "*avansuri*" pentru "*servicii viitoare*";

- in cadrul contractului, prezentat pentru justificarea stornarilor, cel incheiat cu C se precizeaza ca parti in cadrul contractului- SC CMS si nu SC X iar notificările/ comunicarea intre parti respectiv decontarea platilor care trebuie facute sunt atribuite, din partea P, catre SC P SRL, persoana juridica cu in Romania, contractul prezentat este semnat si insusit tot de SC P SRL prin reprezentant legal. Contractul are un act additional, pentru protocol, Studiu, care mentioneaza ca parti contractuale SC P SRL si SC CMS SRL, prin urmare, potrivit documentelor prezentate, SC X nu este parte contractuala in aceasta relatie comerciala.

-din analiza Contractului de conciliere si eliberare de raspundere, prezentat in dosarul contestatiei, nu se pot determina cu exactitate elemente care sa conduca la concluzia ca aceasta conciliere s-a incheiat asupra Contractului de servicii incheiat de SC X cu P avand ca "*sponsor*" C pentru protocol, Studiu:

- contractul de conciliere este asumat si semnat de catre SC SMO, societate afiliata, si nu de catre SC X;

- contractul de conciliere face referire la contractul de prestari servicii, initial iar contractul incheiat cu SCX este datat..;

- contractul de conciliere face referire la o valoare initiala a contractului de servicii iar contractul initial incheiat cu SC X nu are precizari privind valoarea totala a contractului. La capitolul privind platile se precizeaza ca acestea vor fi facute potrivit Programului de plati cuprins in anexa 1 la contractul incheiat anexa ca precizeaza tarife de decontare per/pacient si nu o valoare globala, acesta depinzand de numarul de pacienti coptati in program;

- in contractul de conciliere, nu se face nici o referire privind contractul initial, in sensul ca acesta a fost incheiat punctual pentru protocol, Studiul privind afectiuni gastrointestinale, in bolile ulcerose;

-documentul anexat nu reprezinta dovada legala a starii de faliment respectiv nu este un in scris al instantei indreptatite sa stabileasca starea de faliment a persoanei juridice, potrivit legislatiei specifice statului de origine a C;

-motivatia stornarii veniturilor pentru incertitudinea incasarii acestora, poate fi acceptata numai cu identificarea situatiei, a conditiilor expres precizate de prevederile legale. SC X nu a prezentat informatii si documente care sa probeze una din cazurile prevazute de lege privind ajustarea bazei de impunere TVA din creante neincasate.

In relatia cu clientul stornat-, societatea nu a prezentat nici un fel de in scrisuri sau demersuri efectuate pentru incasarea acestor creante sau privind comunicarea catre acesta a stornarilor efectuate- confirmata de catre client, nu a prezentat extrase de cont transmise clientului cu ocazia inventarierii patrimoniale cu confirmarea acestuia privind creantele neincasate.Veniturile reprezentand baza de impunere TVA care se inregistreaza in contabilitate sunt cele realizate efectiv, pe baza contabilitatii de angajament, acestea nu

depind de incasarea sau neincasarea veniturilor, potrivit prevederilor OMFP 1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene;

Prin documentele prezentate societatea nu a justificat stornarea operatiunilor inregistrate in luna decembrie 2008, nu au legatura cu operatiunile initiale stornate, nu sunt documente care sa asigure informatiile minimale privind starea de faliment cerute de legislatia fiscala si financiar contabila, pentru ajustarea bazei de impozitare.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca serviciile facturate au fost prestate in conditiile in care factura a fost emisa catre C in termenul de 30 zile de la prestarea serviciilor, prevazut in contract.

De asemenea, din documentele existente la dosarul contestatiei, dupa cum am aratat si la cap.TVA serviciile facturate catre Canada au fost prestate efectiv , astfel ca nu se justifica stornarea lor.

Nu se justifica nici stornarea facturilor emise catre emisa catre clientii interni pentru motivele invocate de societate si analizate la cap.TVA din prezenta decizie.

Motivatia stornarii veniturilor, pentru incertitudinea incasarii acestora nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care SC X nu a prezentat informatii si documente care sa probeze una din cazurile prevazute de lege privind deductibilitatea pierderilor inregistrate din creante neincasate.

In relatia cu clientii stornati, mentionati anterior, societatea nu a prezentat nici un fel de inscrisuri sau demersuri efectuate pentru incasarea acestor creante sau privind comunicarea catre acestia a stornarilor efectuate confirmate de catre clienti, nu a prezentat extrase de cont transmise clientilor cu ocazia inventarierii patrimoniale cu confirmarea acestora privind creantele neincasate;

La dosarul contestatiei nu au fost prezentate facturile prin care au fost stornate veniturile in anul 2009.

Potrivit prevederilor art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , corectarea documentelor se efectueaza astfel:

*“1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:*

*a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;*

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

*(2) În situațiile prevăzute la art. 138 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art. 138 lit. D).”*

Din prevederile legale invocate se retine ca pentru a corecta informatiile inscrise in facturi sau in alte documente care tin loc de factura, emitentul, in situatia in care nu a transmis documentele, le anuleaza si emite altele noi.In situatia in care documentele au

fost transmise beneficiarilor, furnizorul fie va emite un nou document care trebuie sa cuprinda, pe de o parte, informatiile din documentul initial, numarul si data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de alta parte, informatiile si valorile corecte, fie se emite un nou document continand informatiile si valorile corectate si concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus in care se inscriu numarul si data documentului corectat.

In conditiile in care societatea nu a prezentat facturile privind stornarea veniturilor, nu se poate analiza daca acestea au fost corectate potrivit prevederilor legale invocate.

Din documentele existente la dosarul contestatiei nu rezulta ca societatea a constituit provizioane pentru clienti incerti.

De asemenea, societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte ca ar fi corectat prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale careia îi apartin veniturile stornate, conform pct.13 din H.G. Nr.44/2004 mai sus enuntat.

La dosarul contestatiei societatea nu a prezentat documente privind starea debitorului confirmata de o hotarare judecătoreasca de închidere a procedurii falimentului, ramasa definitiva si irevocabila, nu exista o hotarare judecătoreasca definitiva si irevocabila privind anularea totala sau partiala a contractului incheiat intre parti, sau în urma unui arbitraj, nu exista un acord scris între parti privind aceste stornari, nu exista confirmarea beneficiarului asupra operatiunilor de stornare si pentru care nu au fost constituite provizioane.

Potrivit prevederilor art.6 din Legea nr.82/1991, republicata:

*“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”*

Avand in vedere prevederile legale invocate in speta precum si documentele prezentate la dosarul contestatiei de SC X, care nu au justificat stornarea operatiunilor inregistrate in anul 2007, 2008, stornarile fiind inregistrate in contabilitate fara a avea la baza documente justificative, se retine ca organele de inspectie in mod legal nu au luat in considerare stornarile efectuate de societate si au majorat veniturile societatii.

Prin urmare, se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la acest capat de cerere si se vor mentine ca legale constatarile organelor de inspectie fiscala privind majorarea bazei impozabile pe anul 2009.

B) Referitor la veniturile stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestate de societate **cauza supusa solutionarii D.G.F.P - Biroul de Solutionare a Contestatiilor este de a stabili daca suma inscrisa in factura emisa catre SC P SRL este venit impozabil in conditiile in care s-a constatat ca factura in cauza a fost emisa si nu a fost inregistrata in evidentele contabile ale societatii.**

In fapt, urmare a verificarii facturilor emise de societate precum si inregistrarea lor in evidentele contabile pe anul 2011, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X a emis factura catre SC P, care nu a fost inregistrata in contabilitate.

In timpul controlului, societatea nu a prezentat factura in original, si nu a facut dovada anularii acestei facturi astfel ca organele de inspectie fiscala au majorat veniturile societatii in conformitate cu prevederile art.17 alin.(2) din Legea contabilitatii nr.82/1991, cap.II sectiunea 6, pct.33 alin.(1) din Anexa 1 la OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare sustine ca factura... este o factura proforma.

Sustine ca dupa ce beneficiarul P SRL a platit contravaloarea facturii in luna august 2011 s-a emis factura pe care a inregistrat-o in evidentele contabile.

In drept, art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2006, precizeaza:

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

La pct.12 din H.G. nr.44/2004 pentru probarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se prevede:

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

iar la art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, se prevede:

*"(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ."*

Potrivit prevederilor legale enuntate, profitul impozabil se calculează ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate în scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile.

Veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit prevederilor Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata.

De asemenea, in speta sunt aplicabile si prevederile pct.45 pct.209 si pct.215 din Ordinul 3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, potrivit carora:

33. - (1) *Cifra de afaceri netă cuprinde sumele rezultate din vânzarea de produse și furnizarea de servicii care se înscriu în activitatea curentă a entității, după deducerea reducerilor comerciale și a taxei pe valoarea adăugată, precum și a altor taxe legate direct de cifra de afaceri.*

42. - *Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor.*

250. - (1) *Contul de profit și pierdere cuprinde: cifra de afaceri netă, veniturile și cheltuielile exercițiului, grupate după natura lor, precum și rezultatul exercițiului (profit sau pierdere).*

(2) *Cifra de afaceri netă, în sensul prezentelor reglementări, se calculează prin însumarea veniturilor rezultate din livrările de bunuri și prestările de servicii și alte venituri din exploatare, mai puțin reducerile comerciale acordate clienților.*

252. - (1) *În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.*

259. - (1) *Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări și orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri.”*

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele;

-Factura in cauza face parte din marja de numere alocata si utilizata de SC X.

Din documentele prezentate la dosarul contestatiei ( jurnalele de vanzari existenta in copie la dosarul contestatiei) rezulta ca societatea contestatoare nu a inregistrat in evidentele contabile si decontul de TVA, factura in cauza .

Potrivit prevederilor OMF 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile art.5 “ *Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, vor asigura un regim intern de numerotare a facturii în conformitate cu prevederile cuprinse în anexa nr. 4 care face parte integrantă din prezentul ordin.”*

La anexa 4 din prezentul ordin se prevede:

“2. *Factura va avea un număr de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, număr ce trebuie să fie secvențial, stabilit de societate, astfel încât să se asigure necesarul în funcție de numărul de facturi emis.*

*Annual, se stabilește numărul de la care se va emite prima factură.*

*În alocarea numerelor se va ține cont de structura organizatorică, respectiv gestiuni, puncte de lucru, sucursale etc.*

3. *Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, vor emite proceduri proprii de stabilire și/sau alocare de numere prin care se va menționa, pentru fiecare exercițiu financiar, care este numărul de la care se emite prima factură.”*

Prin urmare, societatea contestatoare a stabilit numarul de la care emite facturi pe anul 2011, astfel ca factura in cauza face parte din plaja de numere alocata de societate pentru facturile fiscale emise in anul 2011.

In timpul controlului sau la dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a prezentat factura in original (cele trei exemplare) anulata sau stornata.

Organele de inspectie fiscala in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei precizeaza faptul ca in timpul controlului societatea a prezentat copia facturii emisa sub titulatura de factura fiscala, avand inscrisa mentiunea „prest.serv.med.stud. ”, exemplar care nu avea inscrisa mentiunea „proforma” asa cum sustine societatea in contestatia formulata.

Factura a fost prezentata in copie de SC X in timpul controlului iar organul de inspectie fiscala a depus-o la dosarul contestatiei.

Mentionam ca factura a fost emisa in respectarea cronologiei facturilor.

In timpul controlului sau la dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a prezentat factura in original anulata sau stornata.

Se retine astfel ca societatea a omis sa inregistreze in evidentele contabile factura atat in ceea ce priveste TVA cat si veniturile din prestarile de servicii efectuate catre SC P SRL.

La art.2 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata se prevede:

*“(1) Contabilitatea, ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor juridice și fizice prevăzute la art. 1, trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.*

Prin urmare, societatea contestatoare avea obligatia de a inregistra cronologic si sistematic facturile emise in contabilitate .

Mai mult din informatiilor rezultate din aplicatia informatica ce gestioneaza declaratia informativa D394, in sensul identificarii corectitudinii declaratiilor depuse de furnizori in corelatie cu beneficiarii, pentru semestrul I 2011, SC P SRL a declarat achizitii provenite de la SC X mai mari decat a declarat SC X livrari catre SC P SRL prin Declaratia 394 depusa pe aceeași perioada, fapt care vine in confirmarea erorii privind omiterea la inregistrare in evidentele contabile si cele specifice TVA, a facturii mentionate anterior.

Din balanta de verificare la 31.12.2011, in contul 419 “Clienti-creditori” SC X inregistreaza sold creditor reprezentand plati facute in avans de SC P.

Gestiunea facturilor se realizeaza in conformitate cu dispozitiile art.155 din Codul Fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003 cu completarile si modificarile ulterioare coroborat cu prevederile OMFP 2226/2006, astfel afirmatia societatii contestatoare potrivit careia s-a emis o factura proforma este neintemeiata.

Faptul ca societatea a depus in copie la dosarul contestatiei factura proforma nu are relevanta in speta in conditiile in care nu face dovada inregistrarii in evidentele contabile a facturii.

Avand in vedere ca societatea contestatoare nu face dovada anularii facturii, aflata in plaja de numere alocata pentru emiterea facturilor pe anul 2011, iar in timpul controlului a fost prezentata copia facturii emisa catre SC P SRL *reprezentand „prest.serv.med.stud.”* , se retine ca in speta societatea a emis factura catre SC P si nu a inregistrat-o in evidentele contabile.

In conditiile in care, la stabilirea profitului impozabil se iau in calcul veniturile realizate din orice sursa, deci si veniturile din prestari servicii, iar societatea contestatoare nu a inregistrat pe venituri impozabile suma, se retine ca organele de inspectie fiscala in mod legal au reintregit veniturile societatii pe anul 2011 cu aceasta suma.

Prin urmare, avand in vedere prevederile legale enuntate in speta, documentele existente la dosarul cauzei urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la acest capat de cerere si a se mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala, in sensul reintregirii veniturilor impozabile pe anul 2011.

c).Referitor la veniturile stabilite suplimentar de organul de inspectie fiscala pe anul 2008, 2009, 2011, contestate de societate, mentionam:



**Cauza supusa solutionarii este daca D.G.F.P. prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei cu privire la veniturile stabilite suplimentar in conditiile in care, societatea, desi contestata in totalitate impozitul pe profit stabilit suplimentar pe anul 2008, 2009 si diminuarea pierderii pe anul 2011, nu prezinta argumentele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste si veniturile stabilite suplimentar care au dus la majorarea bazei impozabile pe perioada verificata.**

In fapt, urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in evidentele contabile, jurnal de vanzari si decont TVA un numar de trei facturi de stornare („in rosu”):

De asemenea s-a constatat ca, in perioada ianuarie 2007-martie 2008, SC X a emis catre clientii in cauza facturi in valoare mai mica , deci a efectuat livrari inferioare stornarilor operate in evidente, reprezentand “prestari servicii medicale studiu”.

In timpul controlului societatea nu a prezentat documente care sa probeze una din cauzele prevazute de lege privind deductibilitatea pierderilor inregistrate din creante neincasate astfel ca organele de inspectie fiscala in temeiul prevederilor pct.41 si 45 din sectiunea 6, cap.II anexa 1 a OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile cu directivele europene, art.19 alin.(1) , art.21 alin.(2) lit.n) art.21 alin.(4) lit.o) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, au reintregit veniturile societatii.

Totodata organele de inspectie fiscala, urmare a verificarii facturilor - parcurgerea si confruntarea marjei de numere alocata si utilizata, in anul 2008 si inregistrarea acestora in contabilitate au constat ca in luna martie 2008, SC X a emis facturile catre clienti si nu a prezentat originalul, nu poate face dovada anularii acestor facturi si nu le-a inregistrat in contabilitate.

Prin neinregistrarea in evidentele contabile a facturilor mai sus enumerate, societatea a incalcat prevederile art.17, alin. (2) din Legea 82/1991 privind Legea contabilitatii, republicata cu completarile si modificarile ulterioare coroborat cu cap. 2, sectiunea 5, pct.38, alin.(1) din Anexa 1 la OMFP 1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cap.2, sectiunea 7, pct. 211 si 212, lit.a) din Anexa nr. 1 din OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene; art.19, alin.(1) din Leg.571/2003 privind Codul Fiscal, republicata cu completarile si modificarile ulterioare, Titlul II, pct.12 si 13 din HG 44/2004, astfel ca organele de inspectie fiscala au majorat veniturile impozabile ale societatii pe anul 2008.

#### Anul 2009,

Organele de inspectie fiscala au constatat ca la 31.12.2009 societatea prin note contabile de regularizare, tranfera veniturile din dobanzi si veniturile din diferente de curs valutar , astfel:

51211”Conturi la banci in lei”=%  
766”Venituri din dobanzi”  
455”Sume datorate asociatilor”

si articolul contabil

51211”Conturi la banci in lei”=%  
765”Venituri din diferente de curs valutar”  
455”Sume datorate asociatilor”

Prin inregistrările contabile societatea a transferat/anulat veniturile din dobanzi si veniturile din diferente de curs valutar realizate de societate in anul 2009, pe seama majorarii sumei datorate de societate catre asociatul.

In timpul controlului societatea nu a prezentat informatii suplimentare cu privire la inregistrările contabile efectuate si diminuarea veniturilor financiare ale societatii si majorarea sumei datorate de societate catre asociat..

In realitate, suma reprezinta venituri din dobanzi si venituri din diferente de curs valutar care reprezinta venituri impozabile pe anul 2009 in conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In temeiul prevederilor art.19 alin.(1) , art.21 alin(1) alin.(3) lit.h) alin.(4) lit.f), lit.e, art.23 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au majorat veniturile societatii cu suma de 127.972 lei pe anul 2009.

#### Anul 2011

Pe anul 2011 organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna noiembrie 2011, SC X a emis factura externe reprezentand conform celor inscrise in facturi servicii prestate in cursul anului 2011 in cadrul studiului si a Comenzii de lucru. Societatea nu a prezentat factura in lei si nu a fost regasita de organele de inspectie fiscala inregistrata in evidentele contabile, jurnale TVA.

Astfel organele de inspectie fiscala au majorat veniturile societatii inscrise in aceasta factura in conformitate cu prevederile art.17 alin.(2) din Legea contabilitatii nr.82/1991 , cap.II sectiunea 6, pct.33 alin.(1) din Anexa 1 la OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

SC X contestata in totalitate baza impozabila si impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata pe perioada verificata..

Cu privire la veniturile stabilite suplimentar pe anul 2008, veniturile stabilite suplimentar pe anul 2009 si veniturile stabilite suplimentar pe anul 2011, societatea contestatoare nu prezinta argumentele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste si aceste venituri care au dus la majorarea bazei impozabile si stabilirea suplimentara a impozitului pe profit pe anii 2008 si 2009 si diminuarea pierderii fiscale pe anul 2011.

In speta, sunt aplicabile prevederile art.206 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, potrivit caruia:

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

*a) datele de identificare a contestatorului;*

*b) obiectul contestației;*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;*

*e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și ștampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.*

La pct.2.5 din Ordinul 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se precizeaza:

*“ Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”*

In speta, sunt incidente prevederile pct.11.1 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care dispun:

*"Contestatia poate fi respinsa ca:*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;"*

In conditiile in care societatea nu prezinta argumentele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste si veniturile stabilite suplimentar de organul de inspectie fiscala si care au majorat baza impozabila si impozitul pe profit pe anul 2008, 2009, 2011, se va respinge contestatia ca nemotivata pentru acest capat de cerere.

1.Referitor la cheltuielile considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, mentionam:

1.In ceea ce privesc cheltuielile cu servicii de intretinere si revizie a aparaturii IT si medicale, servicii de consultanta, contestate de societate, **cauza supusa solutionarii D.G.F.P. este daca cheltuielile sunt deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit pe perioada verificata, in conditiile in care societatea contestatoare nu a facut dovada ca cheltuieli in cauza au fost destinate realizarii de operatiuni impozabile si au fost prestate efectiv.**

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat cheltuieli deductibile fiscal in baza unor facturi reprezentand servicii intretinere si revizie a aparaturii IT si medicale, servicii de consultanta,alte servicii, emise de furnizori pentru care societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte ca au fost efectiv prestate sau sunt destinate realizarii de operatiuni impozabile pe perioada verificata, care se compun din:

-cheltuieli inregistrate in evidentele contabile in baza facturii reprezentand "lucrari de servisare calculatoare companie " -pentru care SC X nu a prezentat contractul incheiat intre parti sau orice alte documente justificative privind efectuarea serviciilor;

Cheltuielile au fost respinse la deducere in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile pct.48 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-cheltuieli cu servicii pentru care societatea nu a facut dovada pana la data de 30.06.2012 ar fi realizat venituri impozabile urmare a functionarii si utilizarii aparatului de osteodensitometrie DXA pentru care au fost angajate costurile care au avut la baza contractul de punere in functiune si asigurarea service-ului si intretinerii periodice in perioada de post garantie pentru osteodensitometrie Prodygi;

Organele de inspectie fiscala au constatat ca ,in conditiile prezentate societatea nu poate beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de mentenanta aparat de osteodensitometrie avand in vedere prevederile art.19 alin.(1) art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

-cheltuieli cu servicii de consultanta , potrivit Contractului, in vederea obtinerii de fonduri nerambursabile pentru realizarea "Crescatoriei de sturioni cu sistem intensiv";

Organele de inspectie fiscala nu au identificat concretizarea acestor cheltuieli in realizarea de venituri din activitate piscicola sau din activitati de alta natura decat prestari servicii medicale;

De asemenea , SC X nu a prezentat documente care sa dovedeasca efectuarea serviciilor asa cum sunt ele mentionate in contract, respectiv studiile de fezabilitate,proiectele de arhitectura, tehnologice,etc, care sa dovedeasca materializarea obiectivelor asumate;nu prezinta documente care sa probeze depunerea proiectelor la finantator, primirea vreunui aviz, selectarea cererii in vederea obtinerii unei finantari sau documente care sa ateste realizarea obiectivului contractului respectiv obtinerea efectiva a unui contract de finantare;

-cheltuieli inregistrate in contabilitate in baza facturii , pentru care societatea a prezentat contractul incheiat cu alta societate decat cea care a emis factura.

In conditiile in care societatea nu a prezentat Contractul de prestari servicii incheiat cu societatea , care a emis factura in baza careia au fost inregistrate in contabilitate cheltuielile in cauza, precum nici alte documente din care sa rezulte ca serviciile au fost prestate de acest furnizor organele de inspectie fiscala au respins la deducere cheltuielile in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si prevederile pct.48 din H.G. Nr.44/2004, dat in aplicarea acestui articol.

- cheltuieli inregistrate in contabilitate in baza facturii in conditiile in care din documentele prezentate , respectiv contractul de servicii incheiat al carui obiect este evaluare proiect, serviciile de evaluare au ca scop analiza proiectului ce urmeaza a fi completat in aplicatia Action Web si elaborarea unui raport cu riscuri si recomandari...” nu se pot identifica elemente privind continutul, destinatia proiectului analizat in cadrul acestui contract.

SC X nu a prezentat documente din care sa rezulte realizarea efectiva a serviciilor de evaluare cu informatii asupra obiectului evaluarii, descrierea proiectului supus evaluarii, a rezultatelor evaluarii.

-cheltuieli cu serviciile prestate de terti , inregistrate in cont 628, in baza unor facturi de prestari servicii reprezentand: „amenajare teren” amenajare cu plante (conifere)” pentru care societatea nu a prezentat contracte, documente justificative privind necesitatea prestarii acestora în scopul activitatilor desfasurate si prin specificul activitatilor desfasurate.

Din informatiile prezentate de societate organele de inspectie fiscala au retinut ca achizitiile au fost destinate amenajarii peisagistice pentru pensiunea de la P.

In conditiile in care societatea nu a facut dovada ca achizitiile in cauza sunt destinate obtinerii de venituri impozabile pe perioada verificata organele de inspectie fiscala au respins la deducere cheltuielile in conformitate cu prevederile art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

-cheltuieli cu servicii inregistrate in contabilitate in anul 2010 baza facturilor emise de diversi prestatori;astfel:

- pentru factura reprezinta “ct consultanta activ management...”, SC X nu a prezentat contractul incheiat cu prestatorul de servicii sau orice alt document justificativ privind efectuarea serviciilor,

-factura reprezinta contravaloare “prestari servicii...”, pentru care SC X nu a prezentat contract incheiat cu furnizorul sau orice alt document justificativ privind efectuarea serviciilor,

- factura reprezentand “onorariu autentificare ct cumparare” , fara a se face mentiuni asupra contractului de vanzare cumparare,

- factura cu explicatia "servicii medicale" fara alte informatii privind identificarea serviciilor prestate, locul, natura, destinatia serviciilor;

Societatea nu a prezentat contracte incheiate intre parti, situatii de lucrari, procese verbale de receptie a lucrarilor, rapoarte de lucru sau orice alte documente, iar informatiile din facturile prezentate nu au asigurat consemnarea completa si exacta a operatiunilor care sa probeze legal operatiunea si sa confere documentelor prezentate calitatea de documente justificative in baza carora s-au inregistrat cheltuielile in contabilitate respectiv incadrarea fiscala a operatiunii deductibile fiscal.

-cheltuieli cu serviciile prestate de PF

In timpul controlului societatea a prezentat in sustinere "Raport de evaluare din, intocmit de PF B care are ca obiect evaluare asupra imobil compus din constructie" Statie Inmultire", fara teren aferent, situat in loc P si nu o evaluare asupra imobil situate in B asa cum este mentionat in factura emisa "prestari servicii evaluare imobil B".

Raportul de evaluare prezentat in sustinere nu face obiectul solicitarii organului de inspectie fiscala, nu este aferent facturii; in raport se precizeaza ca evaluare s-a desfasurat in perioada martie 2011, deci serviciul a fost prestat in anul 2011 si nu 2010.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu poate justifica cheltuielile cu serviciile si au respins la deductibilitate aceste cheltuieli.

-factura reprezentand contravaloare "participare curs", fara ca SC X sa prezinte contract incheiat intre parti sau orice alt document justificativ privind efectuarea serviciilor, tematica cursurilor din care sa rezulte daca cursul are legatura cu activitatea economica a societatii, informatii privind persoanele care au participat la cursuri;

- factura reprezentand contravaloare "organizare eveniment ctr." fara ca SC X sa prezinte contract incheiat intre parti sau orice alt document justificativ privind efectuarea serviciilor, natura serviciilor, scopul si necesitatea serviciilor pentru desfasurarea activitatii;

- factura reprezentand contravaloare "curs profesional ctr", fara ca SC X sa prezinte contract incheiat intre parti sau orice alt document justificativ privind efectuarea serviciilor, in explicatiile furnizate se precizeaza ca obiectul cursului a fost curs SSM iar documentul anexat este un certificat de absolvire emis pe numele PF, persoana care nu are calitatea de angajat sau administrator al SC X, fiind in fapt cheltuieli in favoarea persoanei fizice care nu are nici o legatura cu societatea;

- factura reprezentand "servicii curatenie ctr." fara ca SC X sa prezinte contract incheiat intre parti sau orice alt document justificativ privind efectuarea serviciilor, locul unde s-au prestat serviciile care sa justifice daca este un spatiu destinat obtinerii de venituri impozabile;

- factura reprezentand c-val. "transfer Otopeni – Bv" , aferent careia SC X nu a prezentat contractul incheiat intre parti sau orice alt document justificativ privind efectuarea serviciilor, persoanele care au beneficiat de acest transfer, rezultatele economice obtinute urmare a efectuării acestei cheltuieli in sensul incheierii de noi contracte avand in vedere ca explicatiile furnizate se refera la un "client extern" ;

- factura reprezentand "servicii banqueting", aferent careia SC X nu a prezentat contract incheiat intre parti sau orice alt document justificativ privind efectuarea serviciilor, informatii privind persoanele care au participat la eveniment, scopul evenimentului, necesitatea prestarii serviciilor prin prisma realizarii de operatiuni impozabile;

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru aceste tranzactii (regasite in anexa 9 la actul de control), societatea nu poate face dovada angajarii costurilor la obtinerea de rezultate economice generate de aceste tranzactii in exercitiului financiar 2011 sau pana la data de 30.06.2012, societatea nu a prezentat contracte incheiate intre parti sau orice alt document justificativ privind efectuarea serviciilor astfel ca in temeiul

prevederilor art.19 alin.(1) art.21 alin.(1) art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile.

- cheltuieli cu servicii executate de terti, inregistrate in contul 628 "Cheltuieli cu servicii executate de terti" in baza unor facturi reprezentand contravaloare „prestari servicii conform contract...’

Din informatiile prezentate de societate cheltuielile in cauza reprezinta cheltuieli cu organizarea de masa pentru client si angajati cu ocazia sarbatorilor de Paste.

Societatea a prezentat in sustinere facturile emise de prestator cu mentiunea "organizare eveniment ", fara sa prezinte contract incheiat intre parti sau orice alt document justificativ privind efectuarea serviciilor, informatii privind persoanele care au participat la eveniment, scopul evenimentului, necesitatea prestarii serviciilor prin prisma realizarii de operatiuni impozabile;

Organele de inspectie fiscala au considerat cheltuielile in cauza ca fiind cheltuieli de protocol, fara ca societatea sa le inregistreze ca atare in cont 6231 care are deductibilitate limitata.

In conditiile in care societatea inregistreaza pierdere fiscala cheltuielile de protocol sunt nedeductibile fiscal, astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal pe semestrul I 2012.

Organele de inspectie fiscala au retinut ca societatea nu justifica inregistrarea acestor cheltuieli ca fiind deductibile fiscal astfel in temeiul prevederilor art.19 alin.(1) art.21 alin.(1) alin.(4) lit.f), lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.48 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile reprezentand serviciile de consultanta, servicii intretinere aparatura medicala, servicii IT si alte servicii.

In contestatia formulata, referitor la aceste capete de cerere societatea contestatoare sustine ca se justifica caracterul deductibil al cheltuielilor realizate cu revizia si mentenanta aparaturii medicale din locatia respectiva, precum si toate celelalte cheltuieli necesare mentinerii constructiei in stare de a servi drept centru medical si pentru a functiona in mod curent (anexa 17- lista cu cheltuielile efectuate in perioada 2007-2011, pe care le considera deductibile din acest motiv).

De asemenea considera ca sunt justificate si cheltuielilor efectuate cu serviciile de consultanta angajate pentru obtinerea de fonduri comunitare nerambursabile, in masura in care nu exista nicio conditionare normativa in sensul ca respectivele contracte de consultanta sa se soldeze cu finantarea scontata.

Pentru acest capat de cerere contestatia nu este intemeiata in drept.

In speta sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) art.21 alin.(4) lit.f) si m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal potrivit carora:

-art.21

*“(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:*

*f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;*

*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;*”

La pct 44 și pct.48 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în aplicarea articolelor de lege mai sus enunțate, se prevede:

*“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.[...]*

*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.”*

Din prevederile legale enunțate se reține ca la determinarea profitului impozabil cheltuieli deductibile fiscal sunt numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Sunt considerate cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile care nu au la baza un document justificativ care să facă dovada efectuării operațiunii.

De asemenea, sunt cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile cu serviciile de management, consultanța, asistenta sau alte prestări de servicii pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activității desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte.

Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanța, asistenta 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.*

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

După cum am prezentat și la cap.TVA organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile înregistrate în contabilitate pe perioada verificată pe

motiv ca societatea nu a prezentat contracte sau alte documente justificative privind efectuarea serviciilor: situatii de lucrari care au stat la baza intocmirii facturilor emise din care sa rezulte natura lucrarilor efectuate, locatia unde au fost efectuate lucrarile, consemnarea completa si exacta a lucrarilor, date referitoare la natura si cantitatea lucrarilor efectuate, precizarea scopului economic respectiv utilizarea acestor servicii in scopul realizarii veniturilor impozabile SCX.

La dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a prezentat documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie fiscala decat cea prezentata de organul de inspectie fiscala .

In contestatia formulata societatea face referire la anexa 17 reprezentand "lista cu cheltuieli efectuate in perioada 2007 – 2011" pe care le considera deductibile .

Verificand anexa 11 la Raportul de inspectie fiscala in care sunt enumerate facturile in baza carora s-au respins la deductibilitate cheltuielile , mai sus enumerate si anexa 17 prezentata de societate la dosarul contestatiei se retine ca pozitiile trecute in justificarea prezentata pentru anii 2009, 2010 si anul 2011 nu sunt cuprinse in lista cheltuielilor nedeductibile intocmita de organul de inspectie fiscala ; anexa prezentata nu poate fi luata in considerare in justificarea deducerii cheltuielilor in conditiile in care nu este insotita de documente justificative.

In ce priveste, facturile evidentiata in anexa 17 la contestatie cele pentru anul 2007, emise de SC A, mentionam ca SC X, nu a prezentat contract incheiat intre parti sau orice alt document justificativ privind efectuarea serviciilor sau orice alte documente cu confirmarea partilor, iar informatiile din facturile prezentate nu asigura consemnarea completa si exacta a operatiunilor care sa probeze legal operatiunea si sa confere documentelor prezentate calitatea de documente justificative.

Pentru serviciile de consultanta prestate de SC F, SCX nu prezinta in materialul privind operatiunile derulate cu SC F nici un document care sa dovedeasca efectuarea serviciilor asa cum sunt ele mentionate in contract, respectiv studiile de fezabilitate, proiectele de arhitectura, tehnologice,etc, care sa dovedeasca materializarea obiectivelor asumate. De asemenea nu prezinta nici un fel de documente care sa probeze depunerea proiectelor la finantator, primirea vreunui aviz, selectarea cererii in vederea obtinerii unei finantari sau documente care sa ateste realizarea obiectivului contractului respectiv obtinerea efectiva a unui contract de finantare.

Referitor la cheltuielile cu serviciile reprezentand servicii de intretinere si revizie a aparaturii IT si medicale, servicii de consultanta, la dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie fiscala decat cea constatata de organele de inspectie fiscala si anume societatea nu a facut dovada ca serviciile achizitionate au fost efectiv prestate si sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile.

La pct 48 din H.G. nr.44/2004 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se precizeaza in mod clar ca pentru a deduce aceste cheltuieli trebuie sa îndeplinească cumulativ următoarele conditii:

- **serviciile trebuie să fie efectiv prestate**, să fie executate în baza unui contract încheiat între parti sau în baza oricarei forme contractuale prevazute de lege; justificarea prestarii efective a serviciilor se efectuează prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piată sau orice alte materiale corespunzatoare;

- **contribuabilul trebuie să dovedeasca necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.**

**Potrivit prevederilor art.65 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, este obligatia persoanei impozabile sa demonstreze ca sunt indeplinite**



**toate conditiile legale si sa prezinte documentele justificative care au stat la baza inregistrarii in evidentele contabile a cheltuielilor cu serviciile achizitionate.**

Prin urmare, in conditiile in care contestatia nu este intemeiata in drept pe articol de lege care sa combata constatările organelor de inspectie fiscala iar dovezile si argumentele prezentate de societate in sustinere cauzei nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala, se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la cheltuielile reprezentand cheltuieli cu servicii de intretinere si revizie a aparaturii IT si medicale, servicii de consultanta,alte servicii.

**2. In ceea ce privesc cheltuielile inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor reprezentand contravaloare lucrari de constructii montaj materiale de constructii, materiale instalatii apa/canalizare, sanitare, electrice, apometre, paratraznet, calorifere, mobilier bai, contestate de societate, **D.G.F.P.-Biroul de solutionare a Contestatiilor este investita sa analizeze deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de extindere si modernizarea imobilelor detinute de SC X in localitatea P si B in conditiile in care cheltuielile aferente imbunatatirii mijloacelor fixe amortizabile se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii.****

In fapt, societatea a inregistrat in anul 2007 in contul 628”Alte cheltuieli cu servicii executate de terti, cheltuieli in baza facturilor reprezentand contravaloare lucrari de constructii montaj conform facturilor emise de SC T, contravaloare lucrari de amenajari conform facturilor emise de SC A, lucrari conform facturilor emise de SC S, lucrari de amenajare spatiu verde emise de SC F;

Din analiza documentelor privind lucrarile de constructii montaj inregistrate in contabilitate in baza facturilor emise de SC T precum si analiza Contractului incheiat cu acest prestator, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

Obiectul contractului consta in “realizarea unei constructii situate in localitatea P.Constructia se va realiza pe imobil aflat in proprietatea beneficiarului...”;

In raspunsul la nota explicativa luata de organul de inspectie fiscala, reprezentantul legal al societatii sustine ca lucrarile in cauza constau in amenajarea bazinelor piscicole.

Valoarea contractului, potrivit pct.V, a fost stablita ca fiind de.. lei exclusiv TVA, iar valoarea facturilor emise de SC T catre SC x, in cursul anului 2007 este mult mai mare.

Durata contractului, potrivit pct.IV din contract, a fost stabilita ca fiind de 22 zile lucratoare de la data incheierii contractului iar facturile sunt emise pe o perioada de mai multe luni.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca situatiile de lucrari prezentate de societate prezinta deficiente de forma si fond: niciuna din situatiile de lucrari prezentate nu sunt semnate/insusite de beneficiar; SC T emite un numar de sapte facturi (prezentate in anexa 5) a iar situatiile de lucrari prezinta consumuri materiale, consumuri cu manopera, consumuri cu functionarea utilajelor, consumuri cu transporturile de material mai mari decat sumele facturate. Situatiile de lucrari, intocmite pentru lucrarea “constructii pastravarie pensiune”nu se regasesc in totalul facturilor emise catre SC X, ele nu sunt intocmite pe stadii de lucrari, asa cum au fost ele facturate, facturile nefiind astfel emise in baza situatiilor de lucrari acceptate de beneficiar, asa cum prevad normele legale; Potrivit situatiilor de lucrari prezentate, sunt evidentiate consumuri de otel beton, plasa sudata, ciment,caramizi, placi vata mineral, grinzi, placi OSB placare pereti, etc, manopera cu aplicat tencuieli, parchetar,mozaicar, zugrav, lucrari specifice unor lucrari de constructii cladiri si nu amenajari piscicole, lucrari care se executa in baza unei autorizatii de construire, pe care SCX nu a pus-o la dispozitia echipei de inspectie fiscal.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca, serviciile prestate de SC T nu reprezinta cheltuieli efectuate in scopul realizarii veniturilor impozabile aferente exercitiului financiar 2007, acestea reprezentand in fapt lucrarile de constructii, de amenajare care trebuiau inregistrate de societate in cont 231 „Imobilizari in curs” fiind lucrari de natura investitionala, lucrari de constructii, modernizare avand ca efect realizarea unor cladiri noi sau imbunatatirea gradului de confort, reabilitarea si modernizare a unor imobilizari existente, care majoreaza valoarea imobilului care urmeaza a fi supus amortizarii; recuperarea acestor cheltuieli urmand a se face pe seama cheltuielilor cu amortizarea pe durata normala de utilizare a imobilului sau pe o noua durata si nu direct pe seama cheltuielilor aferente activitatii de baza .

Prin urmare, societatea a evidenciat in mod eronat lucrarile de constructie in contul 628 „Cheltuieli cu serviciile executate de terti”.

-Pentru facturile emise de alti furnizori, in timpul controlului societatea nu a prezentat documente justificative -situatii de lucrari, rapoarte de lucru, procese verbale, etc., care au stat la baza inregistrarii in evidentele contabile a cheltuielilor, conform facturilor emise de acesti furnizori.

In anul 2008 societatea a inregistrat in contabilitate in contul 628, suma reprezentand cheltuieli cu serviciile efectuate de terti, in baza unor facturi avand inscise lucrare deviz” emise de SC E.

Din raspunsul dat de reprezentantul societatii , organele de inspectie fiscala au retinut ca SC E a efectuat operatiuni de montare a unor dispozitive de securitate pentru asigurarea supravegherii gestiunii si a persoanelor care acceseaza camerele de depozitare a medicamentelor din Depozitul X , conform devizului.

Analizand devizul prezentat de societate in timpul controlului, organele de inspectie fiscala au constatat ca devizul in cauza nu este insusit de parti, acesta nefiind semnat si stampilat de SC E, nu are inscise informatii privind data emiterii documentului, preturile bunurilor si serviciilor evidenciate in deviz.

Organele de inspectie fiscala specifica faptul ca in timpul controlului societatea nu a prezentat contractul incheiat cu SC E in conditiile in care pe factura este inscrist contractul.

Totodata, organele de inspectie fiscala precizeaza ca bunurile inscise in deviz sunt de natura imbunatatirii gradului de confort, reabilitare si modernizare a unor imobilizari existente care trebuiau inregistrate in contul 231”Imobilizari In curs” , recuperarea acestor cheltuieli urmand a se recupera pe seama cheltuielilor cu amortizarea pe durata normala de utilizare a imobilului sau pe o noua durata.

In anul 2009 societatea a inregistrat in evidentele contabile in contul 628, suma in baza unor facturi reprezentand lucrari de constructii/amenajari astfel:

- factura reprezentand contravaloare “manometru, presostat Junkers”
- factura reprezentand “Lucrari de vopsitorie” in suma de 22.892 lei;
- factura emisa de de SC E reprezentand “servicii tamplarie aluminiu”

In timpul controlului societatea a prezentat Contractul, incheiat cu SC E care are ca obiect “executarea unei vopsiri de tip epoxidic albastru si executarea de lucrari tamplarie aluminiu a unui imobil cu functiune de depozit medicamente” precum si cele doua facturi emise de aceasta societate.

Din analiza contractului organele de inspectie fiscala au constatat ca in cuprinsul acestuia nu se fac mentiuni referitoare la cantitatea si calitatea obiectului contractului, in sensul ca nu se poate identifica natura, dimensiunile, caracteristicile constructiei metalice respectiv a lucrarilor de vopsitorie executate, nu exista prevederi referitoare la durata/valabilitatea contractului, informatii privind pretul serviciilor prestate. Nu au fost prezentate situatii de lucrari privind derularea tranzactiilor, procese verbale de receptie a

lucrarilor sau orice alte documente justificative in baza carora s-au emis cele doua facturi.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca lucrarile facturate conform contractul s-au efectuat la o locatie care face obiectul contractului de chiriere incheiat intre SC SM si SC X , in data de 12.06.2008, pe o durata de 10 ani, al carui obiect este :“proprietarii inchiriaza iar locatarul in calitate de chirias, ia cu chirie o suprafata de 450 mp din imobil teren intravilan impreuna cu drumurile de acces, in suprafata totala de 3.096mp.Suprafata folosita in exclusivitate este de 450 mp si drumurile de acces.Imobilul este folosit pentru depozit de medicamente”.

La pct.5 din contract Clauze Speciale, se precizeaza:

”Locatarul are dreptul sa construiasca pe cheltuiala sa pe terenul inchiriat constructii cu caracter temporar sau definitiv (cladiri birouri, hale de productie, depozite)precum si drumuri de acces sau drumuri industriale conform PROIECTULUI ce va fi anexat la prezentul contract cu respectarea tuturor parametrilor tehnici aratati in certificatul de urbanism, autorizatia de construire si orice alt document legal necesar ridicarii constructiei.(...)Toate cheltuielile ce se vor face in vederea realizarii infrastructurii cad in sarcina locatarului, care are totodata obligatia sa obtina toate autorizatiile necesare. Pe toata durata contractului locatarul va avea folosinta exclusiva atat a constructiilor ce se vor ridica cat si asupra infrastructurii”.

Organele de inspectie fiscala au retinut ca SC X, a inchiriat un teren, pe care, in fapt a realizat o constructie cu scop de depozit de medicamente, depozit autorizat sa functioneze potrivit normelor Ministerului Sanatatii (s-a anexat autorizatia de distributie angro) si care este declarat ca punct de lucru potrivit cerere inscriere de mentiuni la ORC.

Pentru realizarea constructie, SC X nu a prezentat certificatul de urbanism, autorizatie de construire, oricealte documente privind respectarea cadrului legal in constructii; serviciile care sunt inscise in documentele prezentate (contract, facturi emise de SC E) nu reprezinta cheltuieli efectuate in scopul realizarii veniturilor impozabile aferente exercitiului financiar 2009, in fapt acestea trebuiau inregistrate de societate ca atare in cont 231 „Imobilizari in curs”, ele fiind evidentiata in mod eronat in cont de cheltuieli (cont 628 „Cheltuieli cu serviciile executate de terti”);

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca si serviciile si materialele aferente instalarii unei centrale termice Junkers, evidentiata in factura emisa de SC T, nu reprezinta cheltuieli efectuate in scopul realizarii veniturilor impozabile aferente exercitiului financiar 2009; aceasta factura trebuia inregistrata de societate in cont 231 „Imobilizari in curs”, ele fiind evidentiata in mod eronat in cont de cheltuieli (cont 628 „Cheltuieli cu serviciile executate de terti”); Cheltuieli in cauza sunt de natura imbunatatirii gradului de confort, reabilitare si modernizarea unor imobilizari existente, care majoreaza valoarea mijlocului fix si care se recupereaza pe seama cheltuielilor cu amortizarea pe durata normala de utilizare a imobilului si nu direct pe seama cheltuielilor aferente activitatii de baza.

Astfel au considerat ca nedeductibile fiscal aceste cheltuieli in conditiile in care sunt de natura investitionala si se recupereaza pe seama cheltuielilor de amortizare.

In anul 2010 societatea a inregistrat in contul 628 suma reprezentand cheltuieli cu serviciile efectuate de terti, in baza urmatoarelor facturilor reprezentand diverse lucrari de studiu amplasare,ridicare topo, proiectare si anume:

- factura avand inscris „intocmire plan situatie imobil B”,
- factura reprezentand c-valoare „studiu amplasare imobil B” inregistrata in , ct.603”,
- factura reprezentand c-valoare„studiu amplasare B, ct.3”,

- factura reprezentand c-valoare „ridicare topo teren din str.Dr.Sergiu Dumitru”,emisa de SC GVS Proiect SRL;
- factura reprezentand c-valoare„lucrari instalatii faza SF proiect 105”,
- factura reprezentand c-valoare„serv.prestate cf.ct.”,
- factura reprezentand c-valoare„plan situatie B”.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca achizitii efectuate de SC X sunt de natura investitionala avand scopul, modernizare, extinderii sau imbunatatirea gradului de confort, reabilitarea si modernizare a unor imobilizari existente respectiv imobil detinut de societate in B care majoreaza valoarea imobilului, recuperarea acestor cheltuieli urmand a se face pe seama cheltuielilor cu amortizarea pe durata normala de utilizare a imobilului sau pe o noua durata si nu direct pe seama cheltuielilor aferente activitatii de baza.

Deasemenea SC X , pe perioada verificata nu a desfasurat activitate si nu a realizat venituri urmare a utilizarii imobilului din loc. B .

In anul 2011 societatea a inregistrat in contabilitate in contul 628 cheltuieli , in baza unor facturi reprezentand diverse lucrari de studiu geo, documentatie obtinere autorizatie de construire, montaj echipamente ventilatie, climatizare, servicii privind strategia pentru imbunatatirea cadrului construit existent-prezentate in anexa 9 la actul de control;

In timpul controlului societatea a prezentat Contractul incheiat cu prestatorul avand ca obiect gasirea si prezentarea solutiilor pentru imbunatatirea cadrului construit existent pentru imobilul din B; Contractul avand ca obiect “calculul solutiei de consolidare a imobilului din B, conform normativelor in vigoare .

SC X nu a prezentat contractele incheiate cu SC L si SC C.

Din documentele si informatiile prezentate de societate, organele de inspectie fiscala au constatat ca achizitiile in cauza sunt de natura investitionala avand ca scop modernizarea, extinderea sau imbunatatirea gradului de confort , reabilitarea si modernizarea unor imobilizari existente(imobilul din B) majorand astfel valoarea imobilului; recuperarea acestor cheltuieli se face pe seama cheltuielilor cu amortizarea pe durata normala de utilizare a imobilului sau pe o noua durata si nu direct pe seama cheltuielilor aferente activitatii de baza.

Pentru cheltuielile inregistrate in evidentele contabile societatea nu a prezentat documente justificative -situatii de lucrari, rapoarte de lucru, procese verbale- care au stat la baza emiterii facturilor de catre prestatorii de servicii mai sus enumerati.

Totodata organele de inspectie fiscala au retinut ca societatea nu a pus in functiune aceste investitii si nu a obtinut venituri taxabile pe perioada verificata.

In anul 2012 societatea a inregistrat in contabilitate in contul 628, cheltuieli in baza unor facturi reprezentand contravaloare verificare documentatie tehnica construire imobil multifunctional, evaluare imobil P,;

In raspunsul la nota explicativa sustine ca in baza Contractului incheiat cu prestatorul , s-a contractat firma pentru a efectua modificari si completari la planurile arhitecturale pentru extinderea cladirii din loc.B; activitatea a fost necesara pentru a pregati documentatia ceruta in Certificatul de Urbanism.Pentru cladirea din loc.B societatea a prezentat expertiza tehnica efectuata pentru verificarea de calitate la cerinta „A1+A2.

De asemenea pe perioada 01.01.2007-30.06.2012 societatea contestatoare a inregistrat in contul 6021”Cheltuieli cu materiale auxiliare” cheltuieli in baza unor facturi reprezentand materiale de constructii (nisip, ciment, fier beton, plasa sudata,OSB, gresie, faianta, rigips, vopsea materiale acoperis-membrana aerisire, tigle, coame) materiale instalatii apa/canalizare, sanitare, electrice, apometre, paratraznet, calorifere, mobilier bai.

Din raspunsul formulat de societate si documentele prezentate, organele de inspectie fiscala au constatat ca achizitiile sunt de natura investitionala , lucrari de constructii, modernizare care nu reprezinta cheltuieli efectuate in scopul realizarii

veniturilor impozabile aferente exercitiului financiar 2007; suma reprezentand materiale de constructii achizitionate prin facturile prezentate in anexa 5 trebuia inregistrata de societate ca in cont 231 „Imobilizari in curs”, avand ca efect realizarea unor cladiri noi sau imbunatatirea gradului de confort, reabilitarea si modernizarea a unor imobilizari existente, care majoreaza valoarea imobilului; recuperarea acestor cheltuieli urmand a se face pe seama cheltuielilor cu amortizarea pe durata normala de utilizare a imobilului sau pe o noua durata si nu direct pe seama cheltuielilor aferente activitatii de baza.

Societatea nu a prezentat situatii de lucrari din care sa rezulte in ce cantitati au fost incluse materialele achizitionate in lucrari, cand anume s-au efectuat lucrarile, cum a fost asigurata manopera pentru lucrarile in care au fost consumate materialele de constructii si caror imobile au fost destinate aceste cheltuieli angajate.

In conditiile in care cheltuielile cu serviciile achizitionate si materialele de constructie, instalatii sanitare, nu au fost utilizate in scopul obtinerii de venituri impozabile pe perioada verificata (2007-30.06.2012) iar societatea nu a prezentat documente legale privind destinatia materialelor achizitionate, organele de inspectie fiscala au respins la deducere cheltuielile in conformitate cu prevederile art.21, alin.(4) lit.e), lit.f) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare,-Titlul II, pct. 43, lit.b) din HG nr.44/2004, art.6, alin.(1) si (2) din Legea nr.82/1991 privind Legea contabilitatii, republicata cu completarile si modificarile ulterioare.

Totodata au constatat ca achizitiile in cauza au fost destinate realizarii unor investitii asupra imobilelor existente, de natura imbunatatirii gradului de confort care ar fi trebuit inregistrate in contul 231'Investitii in curs” iar cheltuielile in cauza se recupereaza pe seama cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe in cauza.

In contestatia formulata referitor la acest capat ce cerere societatea contestatoare sustine ca se justifica caracterul deductibil al cheltuielilor necesare mentinerii constructiei in stare de a servi drept centru medical si pentru a functiona in mod curent si de asemenea cheltuielile realizate la locartia din P, motivele fiind aceleasi ca si cele prezentate la pct.IV si V din contestatie, la cap.TVA.

Contestatia nu este intemeiata pe articol de lege aplicabil impozitului pe profit.

In speta sunt aplicabile prevederile pct., 64, 88, 94, 95, 96, 97 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, potrivit caruia:

*“64. - (1) Activele imobilizate sunt active generatoare de beneficii și deținute pe o perioadă mai mare de un an. Ele trebuie evaluate la costul de achiziție sau la costul de producție, cu respectarea prevederilor pct. 65 și 66.*

*(2) Beneficiile economice viitoare reprezintă potențialul de a contribui, direct sau indirect, la fluxul de trezorerie sau de echivalente de trezorerie către entitate. Potențialul poate fi unul productiv, fiind parte a activităților de exploatare ale entității.*

*88. - Imobilizările corporale cuprind: terenuri și construcții; instalații tehnice și mașini; alte instalații, utilaje și mobilier; avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție.*

*94.(2) Sunt recunoscute ca o componentă a activului investițiile efectuate la imobilizările corporale, sub forma cheltuielilor ulterioare. Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.*

*Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare."*

95. - (1) *Imobilizările corporale în curs de execuție reprezintă investițiile neterminale efectuate în regie proprie sau în antrepriză. Acestea se evaluează la costul de producție sau costul de achiziție, după caz.*

(2) *Imobilizările corporale în curs de execuție se trec în categoria imobilizărilor finalizate după recepția, darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora, după caz.*

96. - *O imobilizare corporală trebuie prezentată în bilanț la valoarea de intrare, mai puțin ajustările cumulate de valoare.*

97. - (1) *Amortizarea se stabilește prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a imobilizărilor corporale.*

(2) *Amortizarea imobilizărilor corporale se calculează pe baza unui plan de amortizare, de la data punerii în funcțiune a acestora și până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare, conform duratelor de utilizare economică și condițiilor de utilizare a acestora."*

Pe perioada 01.01.2010-30.06.2012 sunt aplicabile prevederile pct. 92, pct. 93, alin. (1), pct. 104, alin. (1), pct. 105, alin. (1), pct. 107, alin. (2), pct. 108, alin. (1) și (2), pct. 109, secțiunea 8, cap. 2, Anexa 1 din OMFP 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, potrivit cărora:

92. - *Imobilizările corporale reprezintă active care:*

a) *sunt deținute de o entitate pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative; și*

b) *sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an.*

93. - (1) *Imobilizările corporale cuprind: terenuri și construcții; instalații tehnice și mașini; alte instalații, utilaje și mobilier; avansuri acordate furnizorilor de imobilizări corporale și imobilizări corporale în curs de execuție.*

104. - (1) *În cadrul imobilizărilor corporale sunt evidențiate în mod distinct imobilizările corporale în curs de execuție.*

(2) *Sunt reflectate, de asemenea, distinct în contabilitate, acele imobilizări corporale cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare (grupa 22 "Imobilizări corporale în curs de aprovizionare" din Planul de conturi general).*

105. - (1) *O imobilizare corporală recunoscută ca activ trebuie evaluată inițial la costul său determinat potrivit regulilor de evaluare din prezentele reglementări, în funcție de modalitatea de intrare în entitate.*

2) *Exemple de costuri care se efectuează în legătură cu construcția unei imobilizări corporale, direct atribuibile acesteia, sunt:*

a) *costurile reprezentând salariile angajaților, contribuțiile legale și alte cheltuieli legate de acestea, care rezultă direct din construcția imobilizării corporale;*

b) *cheltuieli materiale;*

- c) costurile de amenajare a amplasamentului;
- d) costurile inițiale de livrare și manipulare;
- e) costurile de instalare și asamblare;
- f) cheltuieli de proiectare și pentru obținerea autorizațiilor;
- g) costurile de testare a funcționării corecte a activului, după deducerea încasărilor nete provenite din vânzarea elementelor produse în timpul aducerii activului la amplasamentul și condiția de funcționare (cum ar fi eșantioanele produse la testarea echipamentului);
- h) onorariile profesionale plătite avocaților și experților etc.

107. - (1) Costul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care este efectuată.

(2) Sunt recunoscute ca o componentă a activului, sub forma cheltuielilor ulterioare, investițiile efectuate la imobilizările corporale. Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.

108. - (1) Imobilizările corporale în curs de execuție reprezintă investițiile neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză. Acestea se evaluează la costul de producție sau costul de achiziție, după caz.

(2) Imobilizările corporale în curs de execuție se trec în categoria imobilizărilor finalizate după recepția, darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora, după caz.

(3) Costul unei imobilizări corporale construite în regie proprie este determinat folosind aceleași principii ca și pentru un activ achiziționat. Astfel, dacă entitatea produce active similare, în scopul comercializării, în cadrul unor tranzacții normale, atunci costul activului este de obicei același cu costul de construire a celui activ destinat vânzării. Prin urmare, orice profituri interne sunt eliminate din calculul costului acestui activ. În mod similar, cheltuiala reprezentând rebuturi, manopera sau alte resurse peste limitele acceptate ca fiind normale, precum și pierderile care au apărut în cursul construcției în regie proprie a activului nu sunt incluse în costul activului."

În anexa 1, cap.II, pct.2 din HG 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, se prevede:

*"Investițiile efectuate la mijloacele fixe sub forma cheltuielilor ulterioare trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare.*

*Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.*

*În cazul clădirilor, investițiile efectuate trebuie să asigure protecția valorilor umane și materiale și îmbunătățirea gradului de confort și ambient sau reabilitarea și modernizarea termică a acestora.*

*Amortizarea acestor investiții se face fie pe durată normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10% sau în cazul instituțiilor publice până la 20% . Dacă cheltuielile ulterioare se fac după expirarea duratei normale, se va stabili o nouă durată normală de către o comisie tehnică sau expert tehnic independent."*

coroborat cu prevederile art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

*"(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.[...]*

*(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:*

*d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix;"*

Astfel, potrivit prevederilor legale enunțate, în categoria mijloacelor fixe amortizabile sunt cuprinse și investițiile efectuate la mijloacele fixe existente sub forma cheltuielilor ulterioare, care măjorează valoarea de intrare a mijloacelor fixe.

De asemenea, se precizează faptul că pe de-o parte cheltuielile efectuate la mijloacele fixe în scopul modernizării acestora trebuie să conducă la îmbunătățirea parametrilor tehnici funcționali stabiliți inițial iar pe de altă parte la obținerea de beneficii viitoare fie direct prin creșterea veniturilor fie prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.

Totodată se stipulează în mod expres faptul că, în cazul cladirilor, investițiile efectuate sub forma lucrărilor de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient sau reabilitarea și modernizarea termică a acestora.

Cheltuielile cu îmbunătățirea mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10% iar dacă cheltuielile ulterioare se fac după expirarea duratei normale, se va stabili o nouă durată normală de către o comisie tehnică sau expert tehnic independent.

În speță, este vorba despre cheltuieli cu servicii, respectiv "lucrări de construcții montaj, lucrări de amenajare a unor bazine piscicole, pentru modernizarea imobilelor din loc.P și B care se află în patrimoniul societății precum și cheltuieli cu materialele necesare construcțiilor și amenajărilor, instalații sanitare care sunt cheltuieli de natură investițională, care duc la majorarea valorii imobilelor în cauză și care potrivit prevederilor legale trebuiau înregistrate în contul 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" iar odată cu finalizarea acestora trebuiau recepționate și înregistrate în contul 212 "Construcții".

Potrivit, prevederilor OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cap.7 "Funcțiunea conturilor" și menținută prin OMFP 3055/2009:

*"Contul 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" este un cont de activ.*

***În debitul contului 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" se înregistrează:***



- *valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție facturate de furnizori, inclusiv entități afiliate sau entități legate prin interese de participare (404, 451, 453);*

- *valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție efectuate în regie proprie, neterminate (722);*

- *valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție primite ca aport la capitalul social (456).*

*În creditul contului 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" se înregistrează:*

- *valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție, recepționate, date în folosință sau puse în funcțiune (211, 212, 213, 214);*

- *valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție scoase din evidență (658);*

- *valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție distruse de calamități (671).*

*Soldul contului reprezintă valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție."*

In contestatia formulata SC X recunoste ca aceste cheltuieli sunt de natura investitionala si trebuiau inregistrate in contul 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" si nu in contul 628"Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti sau contul 6021"Cheltuieli cui materiale auxiliare."

In conditiile in care, potrivit prevederilor legale, in categoria mijloacelor fixe amortizabile sunt cuprinse si investitiile efectuate la mijloacele fixe existente sub forma cheltuielilor ulterioare, care majoreaza valoarea de intrare a mijloacelor fixe si care se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii , se retine ca organele de inspectie fiscala in mod legal au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile de natura investitionala , cu lucrarile de constructie asupra imobilelor din loc.P si B precum si materialele de constructie, obiecte sanitare inregistrate de societate in baza facturilor emise de societatile furnizoare , in anul 2007, in contul 628"Cheltuieli cu servicii executate de terti" si contul 6021"Cheltuieli cui materiale auxiliare."

In speta sunt aplicabile prevederile art.19 si art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care prevad:

-art.19

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

-art.21

***"(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."***

iar potrivit prevederilor art.21 alin.(3) din Codul fiscal:

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

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile fiscal. Sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. Cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe au deductibilitate limitată, prevăzută la art. 24 din Codul fiscal.

Cheltuielile cu serviciile și materialele achiziționate în, contestate de societate, sunt de natură investițională, efectuate în vederea extinderii și modernizării imobilelor din B și P existente în patrimoniul societății.

Potrivit prevederilor legale enunțate aceste cheltuielile trebuiau tratate și înregistrate în contul 231 "Imobilizări corporale în curs de executie", iar odată cu finalizarea acestora trebuiau recepționate și înregistrate în contul 212 "Construcții", majorând astfel valoarea clădirii. Cheltuielile cu îmbunătățirea mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, potrivit prevederilor legale în speță, pe durata normală de utilizare.

Prin urmare, cheltuielile privind lucrări de construcții, amănajare precum și materiale aferente acestor lucrări sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit pe anul 2007.

Mai mult, din documentele existente la dosarul contestației se reține că societatea nu a prezentat documente justificative - situații de lucrări din care să rezulte în ce cantități au fost incluse materialele achiziționate în lucrări, când anume s-au efectuat lucrările, cum a fost asigurată manopera pentru lucrările în care au fost consumate materialele de construcții și caror imobile au fost destinate aceste cheltuieli.

Pentru facturile emise de furnizorii..., societatea nu a prezentat documente justificative - situații de lucrări, rapoarte de lucru, procese verbale, etc., care au stat la baza înregistrării în evidențele contabile a cheltuielilor, conform facturilor emise de acești furnizori.

La dosarul contestației societatea contestatoare nu a prezentat temeiul legal aplicabil impozitului pe profit și documente suplimentare care să modifice cele dispuse prin actul administrativ contestat, motiv pentru care în temeiul prevederilor pct. 11.1 a) din Ordinul nr. 450/2013 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge contestația ca neîntemeiată cu privire la cheltuielile înregistrate în contabilitatea societății în baza facturilor emise de prestatorii de servicii mai sus enumerați precum și furnizorii de materiale de construcții (enumerați în anexa 5) la Raportul de Inspectie fiscală.

3. În ceea ce privesc cheltuielile înregistrate în contul 6028 "Cheltuieli privind alte materiale consumabile" reprezentând mancară pentru pești, icre embrionate pastrav curcubeu și alte materiale utilizate la întreținerea peștilor, contestate de societate, **cauza supusă soluționării D.G.F.P. este dacă cheltuielile sunt deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit în condițiile în care societatea contestatoare nu a realizat venituri impozabile din activitatea piscicolă și nici din cercetare în domeniu, pe perioada verificată.**

În fapt, societatea a înregistrat în contul 6028 "Cheltuieli privind alte materiale consumabile", cheltuielile reprezentând mancară pentru pești, icre embrionate pastrav

curcubeu si alte materiale utilizate la intretinerea pestilor, in baza facturilor emise de furnizori.

Din informatiile furnizate de reprezentantul legal al societatii, se retine ca in localitatea P, SC X a initiat o activitate piscicola respectiv o crescatorie de pastravi, bunurile achizitionate fiind destinate acestei activitati.

Din documentele prezentate in timpul controlului organele de inspectie fiscala au constatat ca locatia din P se afla in patrimoniul societatii din data de 14.07.2005; a fost declarata ca punct de lucru in data de 25.05.2009 prin Cererea de mentiuni inregistrata la ORC insa societatea pe perioada verificata nu a inregistrat venituri ca urmare a desfasurarii unei activitati la acest punct de lucru.

Organele de inspectie fiscala specifica faptul ca pentru activitatea piscicola societatea a angajat costuri fara ca aceasta sa aiba cuprins in obiectul de activitate acest gen de activitati; Potrivit Cererii de mentiuni inregistrata la ORC privind deschiderea punctului de lucru, societatea a declarat ca activitate desfasurata la acest punct de lucru "Productia de bauturi racoritoare nealcoolice, productia de ape minerale si alte ape imbuteliate" si "Activitati ale agentilor turistice."

Fata de cele prezentate, organele de inspectie fiscala au respins la deducere cheltuielile reprezentand mancare pentru pesti, icre embrionate pastrav curcubeu si alte materiale utilizate la intretinerea pestilor pe motiv ca acestea nu au participat la realizarea de venituri impozabile si nu au condus la dezvoltarea activitatii societatii, nerespectand astfel prevederile art.2 alin.(1) din Legea nr.82/1991, republicata, pct.125, 132, 212 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In contestatia formulata, referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare sustine ca cheltuielile referitoare cu hrana pentru pesti, material reproductiv pentru pastravi curcubeu si alte materiale utilizate in cresterea pestilor (cheltuieli necesare asigurarii fluxului tehnologic pentru cresterea si intretinerea pastravilor curcubeu) au fost destinate obtinerii de venituri din activitatea de cercetare stiintifica conform contractului incheiat cu MSO (studiul asupra speciei pastrav curcubeu);

In speta sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) si art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal potrivit caruia:

-art.19

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

-art.21

*"(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."*

La pct.12 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se prevede:

*"Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările"*

*ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”*

Din prevederile legale enunțate se reține ca profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Cheltuieli deductibile fiscal sunt numai cele efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată.

Din documentele existente la dosarul contestației se reține ca marfurile achiziționate, conform facturilor, reprezintă mâncare pentru pești, icre embrionate pastrav curcubeu și alte materiale utilizate la întreținerea pestilor destinate, după cum susține societatea, dezvoltării unei activități piscicole în localitatea P.

Pe perioada verificată, societatea contestatoare nu a făcut dovada că a obținut venituri din activitatea de piscicultură.

De asemenea se reține că locația de P se află în patrimoniul societății din data de 14.07.2005; a fost declarată ca punct de lucru în data de 25.05.2009 prin Cererea de mențiuni înregistrată la ORC însă societatea pe perioada verificată nu a înregistrat venituri ca urmare a desfășurării unei activități la acest punct de lucru.

;Potrivit Cererii de mențiuni înregistrată la ORC privind deschiderea punctului de lucru, societatea a declarat că activitate desfășurată la acest punct de lucru "Producția de băuturi racoritoare nealcoolice, producția de ape minerale și alte ape îmbuteliate" și "Activități ale agenților turistice" astfel că nu se justifică achiziția de bunuri reprezentând mâncare pentru pești, icre embrionate pastrav curcubeu și alte materiale utilizate la întreținerea pestilor ca fiind destinată unei activități piscicole.

De asemenea, argumentul prezentat de societate potrivit căruia achizițiile de hrană pentru pești, icre embrionate pastrav curcubeu și alte materiale utilizate pentru care societatea a înregistrat în anul 2007, cheltuieli deductibile fiscal au fost destinate activității de „cercetare științifică”, despre „studii asupra speciei pastrav curcubeu”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației din următoarele motive:

Așa cum s-a precizat și la cap.TVA din prezenta decizie, din contractul de cercetare științifică încheiat cu SMO, SC X nu a realizat venituri din activități de cercetare științifică asupra unor specii de pești. Societatea nu a prezentat la dosarul contestației niciun înscris care să confirme aceste afirmații.

În referatul cu propuneri de soluționare a contestației referitor veniturile realizate din contractul de cercetare științifică încheiat cu SMO, organele de inspecție fiscală menționează că în luna iunie 2010, SC X a emis către SMO, factura având înscrisă mențiunea „chirie spațiu”; factura a fost anulată integral prin stornare; prin urmare SC X nu realizează nici un venit pe relația SMO din contractul de cercetare invocată de contestatoare.

Factura storno a fost înregistrată în Registrul jurnal aferent lunii iulie 2010.

Prin urmare SC X nu face dovada că, pe perioada verificată, ar fi realizat venituri impozabile din activitatea desfășurată la adresa din loc.P.

Veniturile realizate de societate în perioada verificată constau în prestări servicii de împachetare, etichetare, depozitare medicamentată, distribuirea către centrele de studiu, recuperarea celor nefolosite de la centrele de studiu, distrugerea medicației prin

intermediul unor companii specializate, in acest sens activitatea se desfasoara la depozitele de medicamente.

Avand in vedere ca societatea nu a facut dovada realizarii de venituri din activitatea piscicola, pe perioada verificata, iar potrivit prevederilor legale invocate cheltuieli deductibile fiscal sunt numai cele efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile se retine ca cheltuielile reprezentand mancare pentru pesti , icre embrionate pastrav curcubeu si alte materiale utilizate la intretinerea pestilor in speta sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit pe perioada verificata, urmand a se respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

4.Referitor la cheltuielile reprezentand cheltuieli de deplasare, contestate de societate, **D.G.F.P.-Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor de deplasare , in conditiile in care societatea contestatoare nu prezinta documente justificative din care sa rezulte natura acestor cheltuieli.**

In fapt, pe perioada verificata, societatea a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli de deplasare in baza urmatoarelor facturi;

- facturii reprezentand "cazare Barcelona" pentru 2 persoane ;

In timpul controlului societatea nu a prezentat documente care sa justifice natura deplasarii, persoanele care s-au deplasat, scopul si finalitatea economica a deplasarii din care sa rezulte ca cheltuielile inregistrate in contabilitate au fost efectuate in scopul realizarii de operatiuni impozabile.

Totodata in anul 2007 ,SC X a inregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal suma reprezentand cheltuieli de deplasare inregistrate in contabilitate in baza unui ordin de plata valutar, prin nota contabila 625"Cheltuieli cu deplasarile"=5124"Conturi la banci in valuta"

Societatea contestatoare sustine ca administratorul societatii a urmat un curs de management desfasurat in Belgia iar cheltuielile inregistrate reprezinta taxa scolarizare, cheltuieli cu cazarea, diurna.

In timpul controlului societatea a prezentat urmatoarele documente:

-invoice reprezentand contravaloare excursie de studii, document inregistrat distinct in evidentele contabile conduse de SC X , prin nota contabila 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti "= 401438 "Furnizor"analitic, evidentiat si in jurnalul de cumparari intocmit, document care nu face obiectul solicitarilor organelor de inspectie fiscala;

- un in scris, scrisoare de corespondenta cu universitatea ,potrivit careia intreaga taxa de participare la cursul sustinut de aceasta institutie trebuia achitata pana la data de 01 august 2006 si ca pentru platile efectuate, participantii primesc factura, dovada platilor efectuate.

Din continutul in scrisului prezentat, organele de inspectie fiscala au retinut ca acest in scris face referire la o factura/invoice atasata scrisorii reprezentand contravaloarea cursului pentru anul 2006-2007, factura pentru care este precizata obligatia achitarii pana la data de 01august 2006, platile efectuate fiind confirmate prin emiterea de chitante;in scrisul prezentat se refera la o eventuala cheltuiala efectuata in anul 2006, deci nu este cheltuiala aferenta exercitiului financiar 2007;

Din documentele prezentate organele de inspectie fiscala au retinut ca cheltuieli reprezentand contravaloare curs de management cu costuri adiacente: cazare, diurna, etc. a carui beneficiar este administratorul societatii, sunt in fapt cheltuieli efectuate in favoarea actionarului si nu elemente de cost aferente veniturilor obtinute;

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat cheltuielile de deplasare fara a avea la baza un document justificativ- o factura care sa consemneze complet si exact operatiunea derulata in exercitiul financiar 2007.

In anul 2008 societatea a inregistrat cheltuieli de deplasare in baza facturii reprezentand "contravaloare zbor Blue Air, retur Bucuresti-Berlin"; pentru un numar de 6 persoane printre care si copii minori.

In anul 2009 societatea a inregistrat de deplasare astfel:

-s-au inregistrat cheltuieli cu deplasarile cu explicatia diurna, prin nota contabila 625 „Cheltuieli cu deplasari” = 5126”Conturi in banca,card” , reprezentand 18 zile de deplasare decontate, pentru care societatea nu a prezentat niciun document.

-societatea a inregistrat cheltuieli cu deplasarile in baza rezervarii online cu numar de referinta, reprezentand „c/v zbor Bucuresti- Paris, retur 22.05.2009”, prin nota contabila 625 „Cheltuieli cu deplasari” =401”Furnizori” , reprezentand bilete de avion pe ruta Bucuresti-Paris-Bucuresti pentru un numar de 7 persoane care nu au nicio calitate in cadrul societatii.(trei persoane fiind potrivit celor inscrise in documentele de zbor minori.

- s-au inregistrat cheltuieli cu deplasarile, prin nota contabila 625 „Cheltuieli cu deplasari” = 5126”Conturi in banca, card” reprezentand :” transport Luftansa, „decont deplasare Germania” „decont hotel”, „diurna deplasare Cehia”

In conditiile in care societatea nu prezinta documente justificative -ordin de deplasare, decont de cheltuieli care sa cuprinda toate elementele pe care le presupune o deplasare (transport, cazare, diurna) si documente justificative privind scopul si finalitatea economica a deplasarii, precum si faptul ca s-au inregistrat cheltuieli de deplasare pentru copii minori care nu au calitatea de angajati al societatii, cheltuielile au fost considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala.

In anul 2010 societatea contestatoare a inregistrat cheltuieli de deplasare, care au fost inregistrate in evidentele contabile in baza a 4 facturi astfel:

- factura reprezentant c-val. „servicii cazare conform contract”, pentru care nu s-a prezentat contractul mentionat;

-factura reprezentand c-val „servicii cazare Hotel”.

Obiectul contractului mentionat este”utilizarea de catre beneficiar a spatiilor de cazare, a serviciilor de masa si a altor servicii potrivit anexelor care fac parte integranta din contract” pentru „grup turisti”, fara a se prezenta anexele mentionate in contract;

-factura reprezentant c-val. „servicii turistice conf.contract”, pentru care s-a prezentat contract, avand ca obiect”utilizarea de catre beneficiar a spatiilor de cazare, a serviciilor de masa si a altor servicii potrivit anexelor care fac parte integranta din contract”pentru.. persoane pe durata a ...zile:, fara a se prezenta anexele mentionate in contract;

- factura reprezentand c-val „servicii turistice”, pentru care s-a prezentat contract, avand ca obiect”utilizarea de catre beneficiar a spatiilor de cazare, a serviciilor de masa si a altor servicii potrivit anexelor care fac parte integranta din contract”pentru „organizare conferinta”, fara a se prezenta anexele mentionate in contract.

Din informatiile prezentate de reprezentantul legal al societatii, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a organizat cursuri pentru instruirea personalului medical ,organizarea de sesiuni , de training si conferinte pentru sectorul medical, medici si asistente medicale, pentru eliberarea certificatelor de Goog Clinical Practice cu valabilitate internationala.;o parte din aceste cheltuieli au fost suportate de SC X , respectiv cazarea si organizarea conferintelor, iar cheltuielile cu transportul si plata instructorilor au fost suportate de participanti; la raspunsul formulat, societatea anexeaza trei inscrisuri reprezentand “programul conferintelor”, documente intocmite unilateral de

SC X, avand in cuprins prezentarea unei tematici a cursurilor derulate si un grafic privind repartizarea pe zile a tematicii propuse, pentru trei perioade ale anului 2010.

SC X nu a prezentat contracte incheiate cu beneficiarii care au participat la aceste conferinte in calitate de cursanti, contracte care sa furnizeze informatii privind identitatea persoanelor care au audiat cursurile, confirmarea participantilor, numarul acestora, conditiile de participare respectiv obligatiile/drepturile asumate de persoanele care au participat la conferinte pe de o parte si drepturile si beneficiile SC X in calitate de organizator, finantator al conferintei, care sa dovedeasca participarea acestor cheltuieli la realizarea operatiunilor impozabile; nu prezinta contracte, conventii civile, orice alte inscrieri privind persoanele care au avut calitatea de lectori in desfasurarea acestor conferinte;

Organele de inspectie fiscala au constatat ca din documentele prezentate (contractele cu prestatorii serviciilor hoteliere ) nu rezulta obligatia acestora sa asigure logistica necesara desfasurarii conferintelor: sali de conferinte, aparatura sonorizare/video, etc. ;

Organele de inspectie fiscala au constatat ca documentele prezentate nu sunt conforme cu cerintele legii fiscale in sensul ca informatiile din documentele primare si explicatiile din evidenta contabila, prezentate de SC X nu asigura identificarea continutului operatiunilor, consemnarea completa si exacta a acestora, nu fac dovada participarii acestora la operatiuni impozabile, care sa probeze legal operatiunea si sa confere documentelor prezentate calitatea de documente justificative in baza carora se efectueaza inregistrarea in contabilitate, nu justifica necesitatea si efectuarea efectiva a serviciilor prestate, astfel ca au respins la deductibilitate cheltuielile.

In anul 2011, societatea a inregistrat cheltuieli de deplasare , inregistrate in contul 625"Cheltuieli cu deplasari" , reprezentand:

- servicii cazare
- cazare 4 pers, masa 4 pers x11 zile, taxa organizare 4 pers,
- cazare , taxa participare 5 zile,

Din informatiile prezentate de societate in timpul controlului organele de inspectie fiscala au constatat ca din angajarea costurilor cu cazare evidentiata in facturile mentionate, societatea nu face dovada realizarii de venituri- operatiuni impozabile in exercitiul financiar 2011. Veniturile realizate de societate in perioada verificata constau in prestari servicii de impachetare, etichetare, depozitare medicamentatie, distribuirea catre centrele de studiu, recuperarea celor nefolosite de la centrele de studiu, distrugerea medicatiei prin intermediul unor companii specializate asigurate unor clienti cu care SC X are relatii contractuale inainte de anul 2011.

Deasemenea, documentele prezentate nu sunt conforme sub cerintele legii fiscale in sensul ca informatiile din documentele primare si explicatiile din evidenta contabila, prezentate de SC X nu asigura identificarea continutului operatiunilor, consemnarea completa si exacta a acestora, nu fac dovada participarii acestora la operatiuni impozabile, care sa probeze legal operatiunea si sa confere documentelor prezentate calitatea de documente justificative in baza carora se efectueaza inregistrarea in contabilitate, nu justifica necesitatea si realizarea efectiva a acestor cheltuieli, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile .

In anul 2012, societatea a inregistrat in contul 625"Cheltuieli de deplasare" suma reprezentand diverse servicii si anume: masa, taxa participare 5 zile, abonament Revista de sah potrivit celor inscrise in factura; servicii pentru care nu s-au prezentat documente justificative (facturi emise de furnizor, contracte ,alte documente justificative).

Potrivit explicațiilor înscrise la notele contabile rezulta ca societatea a înregistrat costuri provenind de la furnizori... iar societatea în răspunsul la nota explicativă a organelor de inspecție fiscală, susține participarea unui angajat și administratorul la un târg "International", participare pentru care s-au achiziționat bilete de avion, prezentând rezervarea online de bilete.

Organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare rezervarea online de bilete deoarece aceasta nu reprezintă document justificativ de înregistrare a operațiunii în evidențele contabile; rezervarea nu înlocuiește factura emisă de furnizor pentru serviciile prestate, factura pe care SC X nu a prezentat-o în timpul controlului.

În raportul de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală precizează ca societatea nu a prezentat niciun document justificativ în susținerea răspunsului formulat respectiv ordin de deplasare cu informații privind identitatea persoanelor care s-au deplasat, scopul deplasării, perioada deplasării, decont de cheltuieli, care să cuprindă toate elementele pe care le presupune o deplasare (transport, cazare, diurna) și documente justificative privind scopul și finalitatea economică a deplasării, atât pentru serviciile prestate de furnizori.;

Astfel, organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile cu deplasarea pentru care societatea nu a prezentat documente și nu a făcut dovada că au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile pentru societate.

Pentru motivele prezentate mai sus și în temeiul prevederilor art.6, alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991, art. 19, alin. (1), art.21 alin.(1), alin.(4) lit.f) și m) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu Titlului II, pct.48 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile, înregistrate în contul 625 "Cheltuieli de deplasare."

În contestația formulată, referitor la acest capăt de cerere societatea contestatoare susține că în mod nejustificat organele de inspecție fiscală au refuzat caracterul deductibil al unor cheltuielilor de transport, cazare și scolarizare, efectuate de societate pentru administratorul și/sau angajații săi aflați în exercitiul atribuțiilor de serviciu, respectiv în scopul obținerii de venituri pentru societate (pct. 2, pag. 111-112 din RIF).

Susține că cheltuielile în cauză se referă la participarea la conferințele internaționale în vederea contractării de parteneri pentru realizarea de studii clinice și respectiv participarea la forme de scolarizare în acest domeniu (pe care le considera dovedite cu documente justificative lamuritoare – înalurate de inspectorii cu precizarea că nu prezintă "numele și semnatura persoanelor care își asumă și răspund pentru întocmirea și înregistrarea documentului în evidențele financiar contabile ale societății"). Consideră că se măjorează nelegal baza de calcul pentru impozitul de profit opinând că se ignoră faptul că pe fond nu se pun în discuție realitatea și finalitatea operațiunilor economice respective.

Contestația nu este întemeiată în drept pe articol de lege.

În speta sunt aplicabile prevederile art.21, alin.(2) lit.e), alin.(4) lit.e), lit.f) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

*"2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:*

*e) cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme;*

*4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*"e) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii;*



*f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”*

La pct 43 și pct.44 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în aplicarea articolelor de lege mai sus enunțate, se prevede:

*“43. Sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea participanților următoarele:*

*a) cheltuielile cu amortizarea, întreținerea și repararea mijloacelor de transport utilizate de către participanți, în favoarea acestora;*

*b) bunurile, mărfurile și serviciile acordate participanților, precum și lucrările executate în favoarea acestora;*

*c) cheltuielile cu chiria și întreținerea spațiilor puse la dispoziție acestora;*

*d) alte cheltuieli în favoarea acestora.*

*44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.[...]*

La art.6 din Legea nr.82/1991, republicată se prevede:

*“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”*

Din prevederile legale enunțate în speta se reține că sunt cheltuieli nedeductibile fiscal cele înregistrate în evidențele contabile fără a avea la bază documente justificative, precum și cele care sunt făcute în favoarea acționarilor, asociaților.

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele :

După cum am prezentat și la cap.TVA din prezenta decizie. La dosarul contestației SC X a anexat un număr de șase „Formular de înscriere lector”, având mențiuni referitoare la numele și prenumele lectorilor, cu funcție de „medic investigator studii clinice” la instituția „CMS; înscrisurile prezentate nu conțin informații privind data solicitării, nu sunt asumate, prin semnatura și alte date de identificare, de niciunul din lectorii înscrși în formulare, nu sunt asumate nici de către SC X care pretinde că a organizat conferința.

Totodată, societatea a prezentat documentul denumit “Formular de înscriere”, pentru un număr mare de înscrși,(pag 1-522, anexa 29). Documentele conțin mențiuni referitoare la funcția celor înscrși și instituția de la care provin, fără date referitoare la identitatea persoanelor participante, înscrisurile nu conțin informații privind data completării, nu sunt asumate prin semnatura de membrii participanți, documentele nefiind asumate nici de organizator.

Mentionăm că formularele prezentate, neasumate de părțile implicate nu pot avea calitate de documente justificative legale care angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în evidențele contabile, așa cum sunt ele definite la art.6 din Legea nr.82/1991, republicată, cu completările și modificările ulterioare.

Legat de cheltuielile de deplasare, societatea contestatoare nu a prezentat alte documente la dosarul contestației din care să rezulte că acestea au fost efectuate pentru salariați și administratori în scopul realizării de venituri impozabile.

Prin urmare afirmatia societatii contestatoare potrivit careia cheltuielile reprezentand transport, cazare si scolarizare, efectuate pentru administrator si angajati, "dovedite cu documente justificative lamuritoare" nu poate fi retinuta in solutionarea contestatiei in conditiile in care nu au fost prezentate documente justificative lamuritoare.

In conditiile in care societatea contestatoare nu si-a intemeiat pe articol de lege contestatia si nu a prezentat documente din care sa rezulte persoanele care s-au deplasat, scopul si finalitatea economica a deplasarii, daca cheltuielile privind cursul de management sunt aferente anului 2006 sau 2007, nu a prezentat documente justificative respectiv contracte incheiate cu beneficiarii care au participat la aceste conferinte in calitate de cursanti, contracte care sa furnizeze informatiile privind identitatea persoanelor care au audiat cursurile, confirmarea participantilor, numarul acestora, conditiile de participare respectiv obligatiile/drepturile asumate de persoanele care au participat la conferinte pe de o parte si drepturile si beneficiile SC X in calitate de organizator, finantator al conferintei, care sa dovedeasca participarea acestor cheltuieli la realizarea operatiunilor impozabile se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au respins dreptul de deducere a TVA inscrisa in facturile de achizitii servicii de cazare, masa, servicii turistice, masa taxa participare pentru care nu a facut dovada ca sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile, se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala si se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la cheltuielile de deplasare.

5.Referitor la cheltuielile cu obiectele de inventar,materiale consumabile, contestate de societate **cauza supusa solutionarii D.G.F.P. este daca cheltuielile sunt deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit pe perioada verificata in conditiile in care societatea contestatoare nu a realizat venituri impozabile din activitatea de turism si nu a facut dovada necesitatii achizitiei acestor bunuri inregistrate ca cheltuieli privind obiectele de inventar.**

In fapt, pe perioada verificata, societatea a inregistrat in contul 603"Cheltuieli privind materiale de natura obiectelor de inventar", 6028 " cheltuieli privind alte materiale consumabile" astfel:

-In anul 2007 s-au inregistrat cheltuieli cu materialele de natura obiectelor de inventar reprezentand: pat supraetajat, TV LCD (societatea detine televizoare conform listei mijloacelor fixe), saltea 2 buc, rezervor apa, hidrofor, mobilier living Bahamas, fotolii lux tera, tamplarie PVC, comoda, somiera, dulap, masute 3 buc, comoda TV, noptiera, cada 2 buc, pat, sofa, lenjerie pat 2 persoane, lenjerie pat copii,postere,etc,(facturile de achizitie sunt prezentate in anexa 5 la actul de control ) .

In anul 2008 s-au inregistrat cheltuieli cu materialele de natura obiectelor de inventar reprezentand:console jocuri Nintendo, DVD cu povesti pentru copii, cuptor cu microunde, mobilier: comode TV, lampa solar, 2 buc.lazi frigorifice, pompa gradina, combina frigorifica, tacamuri, toatoare, oale, suport farfurii, dulap pantofi, parasolar, masa copii, sezlong, saltea sezlong, 2 buc.hamac, razatoare, forma inghetata, storuri, caserola,scaun auto copii „Chico”, 2 buc.saltea Roma, etc. (facturile de achizitie sunt prezentate in anexa 6 la actul de control ).

In anul 2009 s-au inregistrat cheltuieli cu materialele de natura obiectelor de inventar reprezentand :balansoar copii, minge plaja, 3 buc.covor piele vaca, dulap pantofi, DVD Player, DVD-uri inregistrate cu diverse filme, perdele, suporturi perdele, 2 buc.patuti suprapuse, 5 buc saltele, sezlong, blat otel inoxidabil, perna dormit pe burta, ferestre stratificate, 2 buc saltele Roma, masina de spalut, combina frigorifica, 2 buc.noptiere, cafetiere, aspirator, sosete roller.etc. (facturile de achizitie sunt prezentate in anexa7 la actul de control ).

De asemenea, s-a inregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal suma reprezentand materiale consumabile inregistrate de societate in contul 6028.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea, in cursul anului 2009 a inregistrat in contul 6028 "Cheltuieli privind alte materiale consumabile" suma reprezentand achizitii/consumuri de diverse materiale: pijama, tampoane, pampers, sampoane, sapun, creme corp, plastelina, papusa Hannah Montana, puzzleuri, lenjerie pat, suport tacamuri, carlige colorate, plante ornamentale, covor piele vaca, seminte flori, ingrasamant capsuni, gazon, conifere, rododendroni, mancare pesti.

In timpul controlului societatea nu a facut dovada ca bunurile achizitionate si inregistrate pe cheltuieli deductibile fiscale ar fi destinate realizarii de operatiuni impozabile in anul 2009 sau in viitor astfel ca in temeiul prevederilor art.27 alin.(1) si (2) din O.G. Nr.58/1998 privind organizarea si desfasurarea activitatii de turism in Romania, art.2 din Legea contabilitatii nr.82/1991 republicata, pct.125,132, 212 alin.(1) di (2) din sectiunea 7, cap.II , anexa 1 a OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile cu directivele europene, art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel ca organele de inspectie au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile privind alte materiale consumabile inregistrate de societate in contul 6028.

In anul 2010 s-au inregistrat cheltuieli cu materialele de natura obiectelor de inventar reprezentand:cursuri engleza pentru juniori, curs MTA de la Asociatia Nationala a agentilor de Turism; coroana flori;sezlonguri, carioci, hartie colorata, bilete de intrare la spectacol, slipuri, seturi inot,costume baie, pomi fructiferi, aparat curatat casnic, gazon, fertilizant, ingrasamant, carlige colorate, role, casti protectie role, saune Picolito copii, servicii medicale veterinare, flori, sandale baieti, pijamale, rochii, jocuri electronice, tacamuri, baghete luminoase, DVD-uri cu muzica si povesti, mancare, sucuri, cosmetice, carti povesti, curs initiere inot pentru copii, mingi, mingi tenis, cizme copii, racheta tenis, cos mingi, short copii, lampa solar, conifere, brazii, bulbi, seminte, cuverturi, fete perna, lampa veghe, pilote, biciclete copii, sistem audio (boxe, monitoare), 2 buc.televizoare LCD.

In anul 2011 s-au inregistrat cheltuieli cu materialele de natura obiectelor de inventar reprezentand:prosop baie -2 buc, ustensile bucatarie, cana lapte, cuier, palete, serviete personalizate - 300 bucati, pixuri personalizate, gazon, butasi, pomi, flori, seminte flori, bulbi, mancare, jucarii, cosmetice, seminte lucerna, sacosa tip banana 4930buc, GPS, camera foto, card memorie, echipamente sportive, pantaloni, tricou puma, racheta twister,bustiere, polita, usa cu oglinda - 4 buc, umeras de, cos metal, bara umerase, suport biciclete, carlig, raft, casca neagra, pantolon, pomi decorativi, etc.

In semestrul I 2012 s-au inregistrat cheltuieli cu materialele de natura obiectelor de inventar reprezentand:carti scolare, pat papusi, plante, patine Mistique,dama, ingrasamant, folie color, gazon, cuie c-tii, ghiveci, produse alimentare, DVD Barbie, carti copii, scutece copii, minge, umeras, pantofi de alergat, role, produse baie, inot, spray, pila unghii, talpici, etc.

Din informatiile primite de la reprezentantul societatii, s-a retinut ca obiectele de inventar achizitionate au fost destinate amenajarii unei agentii de turism si pensiune turistica in localitatea P.

In raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala precizeaza ca societatea nu a prezentat niciun document privind autorizarea unei agentii de turism precum si a unei pensiuni in locatia din P iar in evidentele contabile ale societatii pe perioada verificata nu au fost inregistrate venituri provenind din aceasta activitate.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu materialele mai sus enumerate pe motiv ca acestea nu au participat la realizarea de venituri impozabile, prin urmare nu au condus la dezvoltarea activitatii societatii., invocand prevederile art.2 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, pct.154, 163, 256 din OMFP

nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In contestatia formulata referitor la aceste cheltuieli sustine ca respingerea la deductibilitate a acestor chetuieli este nejustificata in raport de argumentele prezentate la pct.IV-V din contestatie.

Potrivit prevederilor art.19, art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, mai sus enuntate se retine ca profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate în scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile.

Cheltuieli deductibile fiscal sunt numai cele efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Din raspunsul formulat de reprezentantul legal al societatii urmare a notei explicative luata de organele de inspectie fiscala se retine ca cheltuielile cu materialele de natura obiectelor de inventar inregistrate de societate in evidentele contabile pe anul 2007 au fost necesare *investitiei din localitatea P respectiv in locatia din P exista o agentie de turism autorizata sub denumirea de..*”.

In timpul controlului sau la dosarul contestatiei societatea nu a prezentat documente prin care sa justifice deductibilitatea acestor cheltuieli respectiv documente privind autorizarea unei agentii de turism, a unei pensiuni in localitate Puciosa;In evidentele contabile ale societatii nu au fost inregistrate venituri impozabile provenite din activitatea de turism sau agentie de turism sau activitate turistica pe intreaga perioada verificata.

Prin Cererea de mentiuni inregistrata la ORC, societatea solicita deschiderea punctului de lucru in localitatea P unde va , desfasurata urmatoarele activitati: ”Productia de bauturi racoritoare nealcoolice, productia de ape minerale si alte ape imbuteliate” si “Activitati ale agentilor turistice”.

Dupa cum am mentionat si mai sus veniturile inregistrate de societate in perioada verificata constau in prestari servicii de impachetare, etichetare, depozitare medicamentatie, distribuirea catre centrele de studiu, recuperarea celor nefolosite de la centrele de studiu, distrugerea medicatiei prin intermediul unor companii specializate, in acest sens activitatea se desfasoara la depozitele de medicamente .

SC X nu poate justifica inregistrarea pe cheltuieli deductibile fiscal a achizitiilor de materiale mai sus enumerate in conditiile in care o parte din aceste bunuri sunt pentru uzul personal(hrana, imbracaminte, incaltaminte, jucarii, manuale scolare cursuri de engleza) iar pentru bunurile electronice, electrocasnice, mobilier nu face dovada ca ar fi fost achizitionate in scopul obtinerii de venituri impozabile.

La dosarul contestatiei societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte ca aceste achizitii s-au materializat in obtinerea de venituri impozabile provenite din activitatea turism, agentie de turism, din vanzari bilete de avion sau orice alta activitate derulata in localitatea P, pana la data efectuarii controlului.

Licenta de turism pentru agentie de turism- touroperatoare, prezentata in sustinere nu reprezinta pentru SC X, un argument in favoarea achizitiilor efectuate de societate in conditiile in care nu a inregistrat venituri din activitate de touroperator, pentru a justifica inregistrarea pe cheltuieli deductibile fiscal.

In aceste conditii va fi respinsa contestatia ca neintemeiata cu privire la cheltuielile cu materialele de natura obiectelor de inventar.

6. In ceea ce privesc cheltuielile cu utilitatile, considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala, contestate de societate; **D.G.F.P. este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor cu utilitatile -energie electrica, gaz aferete imobilelor din P si B in conditiile in care SC X nu a inregistrat venituri impozabile din activitati desfasurate in aceste locatii.**

In fapt, urmare a verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca societatea, pe perioada verificata a inregistrat cheltuieli cu utilitatile si taxele si impozitele locale pentru imobilele situate in loc. P si B;

Din documentele prezentate in timpul controlului, organele de inspectie fiscala au constatat ca imobilul situat in localitatea P a fost declarat punct de lucru in data de 25.08.2009 iar imobilul din B a fost declarat punct de lucru in data de 05.10.2012, conform cererilor de mentiuni inregistrate la ORC.

In conditiile in care societatea nu face dovada utilizarii imobilelor in cauza in scopul obtinerii de venituri, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu utilitatile si taxele si impozitele locale aferente imobilelor in cauza in conformitate cu prevederile art.19, art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In contestatia formulata, societatea sustine ca cheltuielile cu utilitatile si impozitele si taxele locale sunt deductibile la calculul impozitului pe profit pe anul 2007. Contestatia nu este intemeiata in drept.

Pentru motivele prezentate la pct. V.1.-V.4 din contestatie, societatea contestatoare sustine ca imobilele in cauza au fost aducatoare de venituri in sensul ca imobilul din B a fost pus la dispozitia CMS de unde societatea a obtinut venituri iar pentru sediul din P s-au obtinut venituri din activitatea de cercetare stiintifica urmare a contractului incheiat cu SMO.

Potrivit prevederilor art.19, art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, mai sus enuntate se retine ca profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate în scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile.

Cheltuieli deductibile fiscal sunt numai cele efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

Din documentele existente la dosarul contestatiei, dupa cum am precizat si la capitolul TVA, imobilele in cauza sunt inregistrate in patrimoniul SC X.

Insa, imobilul situat in localitatea P a fost declarat punct de lucru in data de 25.08.2009 iar imobilul din B a fost declarat punct de lucru in data de 05.10.2012, conform cererilor de mentiuni inregistrate la ORC; nici dupa inregistrarea imobilelor ca puncte de lucru SC X nu a inregistrat venituri din activitati desfasurate in imobilele in cauza.

Veniturile inregistrate de societate in perioada verificata constau in prestari servicii de impachetare, etichetare, depozitare medicamentatie, distribuirea catre centrele de studiu, recuperarea celor nefolosite de la centrele de studiu, distrugerea medicatiei prin intermediul unor companii specializate, in acest sens activitatea se desfasoara la depozitele de medicamente.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca la adresa din B figureaza cu sediul social un numar de sapte societati comerciale, toate afiliate cu SC X:

Societatea contestatoare nu a prezentat contracte de inchiriere sau alte documente din care sa rezulte ca ar incasa venituri urmare a utilizarii spatiului in cauza de catre aceste societata.

SC X plateste facturile de utilitati aferente spatiului din B in conditiile in care in evidentele contabile pe perioada verificata nu a inregistrat niciun venit din utilizarea spatiului in scopul activitatii economice desfasurate de catre SC X .

Argumentul societatii ca realizeaza venituri urmare a contractului incheiat cu CMS nu este real dupa cum am aratat si la pct.5.a) TVA din prezenta decizie.

De asemenea, societatea nu a facut dovada ca ar fi obtinut venituri de la imobilul din loc. P.

In contestatia formulata societatea sustine ca ar fi obtinut venituri urmare a contractului incheiat cu SMO.

Afirmatia societatii nu a fost probata. Dupa cum am aratat si pa pct.5 a) si d) din prezenta decizie societatea nu pune la dosarul contestatiei nici un in scris care sa confirme aceste afirmatiile.

In referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei organele de inspectie fiscala mentioneaza ca in luna iunie 2010, SC X a emis catre SMO, factura avand in scrisa mentiunea „chirie spatiu”; factura a anulata integral prin stornare cu factura emisa catre SMO, avand in scris in factura „chirie spatiu”; prin urmare SC X nu realizeaza niciun venit pe relatia SMO din contractul de cercetare invocat de contestatoare.

Prin urmare, societatea nu face dovada ca beneficiaza de dreptul de deducere a cheltuielilor cu utilitatile, impozitele si taxele locale inregistrate in contabilitate, in conditiile in care pe perioada 01.01.2007-30.06.2012, societatea nu a inregistrat venituri impozabile din activitati desfasurate in imobilele in cauza.

In consecinta, se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la cheltuielile in conditiile in care acestea nu sunt aferente veniturilor realizate de societate.

**7. Referitor la cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe, contestate de societate, D.G.F.P.-Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe in conditiile in care mijloacele fixe in cauza nu au fost utilizate in activitatea desfasurata de societate, pe perioada verificata.**

In fapt, in cursul anului 2007, societatea a achizitionat o serie de bunuri, inregistrate de societate ca imobilizari corporale in cont 214”Mobilier, aparatura birotica”, reprezentand mobilier divers: bar ext. Lux Tera, mobilier Aqua Tera, 2 buc seturi mobilier, centrala termica (societatea detine potrivit listelor mijloacelor fixe diverse seturi de mobilier si alte doua centrale termice), aferent carora se inregistreaza lunar cheltuieli cu amortizarile, fara ca organele de inspectie fiscala sa identifice locul si modul de participare a acestor achizitii la obtinerea veniturilor impozabile sau la scaderea costurilor.

De asemenea, societatea inregistreaza cheltuieli cu amortizarea imobilizarilor corporale inregistrate in cont 212 “Cladiri”, reprezentand potrivit listelor de inventariere intocmite la 31.12.2007, prezentate de societate: Cladirea din loc.B, Constructia din loc.P si amenajare piscicola P.

Dupa cum s-a prezentat si la celelalte puncte, societatea nu poate proba realizarea de venituri impozabile din locatiile din P si B pentru care societatea a inregistrat in contabilitate cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe in cauza.

Din lista mijloacelor fixe prezentata, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea detine in patrimoniu un aparat de osteodensitometrie, achizitionat in septembrie 2002 si pentru care din septembrie 2002 pana la 30.06.2012 societatea a inregistrat

cheltuieli cu amortizarea acestuia, desi din analiza continutului economic a acestei operatiuni in functie de rezultatele economice generate pana la data de 30.06.2012, SC X nu a identificat concretizarea acestor cheltuieli prin realizarea de venituri din activitate medicala; societatea nu a realizat venituri din consultatii, investigatii, diagnosticare, tratament medical asigurat unor pacienti, in toata perioada verificata; nu poate justifica finalitatea economica in sensul ca aparatul nu a participat la realizarea de venituri impozabile, nu a condus la dezvoltarea activitatii societatii, societatea nu a prezentat documente care sa justifice amortizarea acestui aparat in scopul obtinerii operatiunilor impozabile .

Organele de inspectie fiscal au determinat quantumul cheltuielilor cu amortizarile aferent acestor imobilizari, inregistrate pe perioada 2007-semesterul I 2012, potrivit balantei mijloacelor fixe prezentate de societate, si au constatat ca societatea nu avea dreptul sa inregistreze cheltuieli cu amortizarea pentru urmatoarele mijloace fixe:

- aparat de osteodensitometrie, achizitionat in anul 2002,
- centrala termica, achizitionata in mai 2007,
- bar ext.Terra, achizitionat in iulie 2007,
- Mobilier Aqua Terra, achizitionat in octombrie 2007,
- Mobilier Aqua Terra, achizitionat in octombrie 2007,
- Mobilier Aqua Terra,
- cladire B achizitionata in anul 2002,
- constructie/ amenajari P, achizit.in anul 2005,

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit, ca pe perioada 2007-semesterul I 2012, societatea nu are dreptul de deducere a cheltuielilor cu amortizarea.

Cheltuielile au fost respinse la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.19 alin.(1), art.21 alin.(1), alin.(3) lit.i), art.24 alin.(1) si (2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, Titlul II, pct. 70<sup>2</sup> din HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv cu prevederile, pct. III, anexa 1, HG 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea si duratele normale de functionare a mijloacelor fixe si cu prevederile pct. 65, sectiunea 7, cap. 2, anexa 1 din OMFP 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, OMFP.3055/2009.

In contestatia formulata societatea sustine ca cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe sunt justificate potrivit motivelor prezentate la pct. V.1.-V.4 din contestatie, in sensul ca imobilele in cauza au fost aducatoare de venituri respectiv imobilul din B a fost pus la dispozitia CMS de unde societatea a obtinut venituri iar in sediul din P s-au obtinut venituri din activitatea de cercetare stiintifica urmare a contractului incheiat cu SMO.

Contestatia nu este intemeiata in drept, pe articol de lege aplicabil impozitului pe profit.

In speta, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) si (3) lit.i) , art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare care prevad:

-art.21

*"(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.*

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

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

- art. 24

*"(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;"*

La pct 70<sup>2</sup> din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind codul fiscal se precizeaza:

*"Pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală."*

iar la pct. III, anexa 1 din HG 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe se prevede :

*"5. Pentru perioada în care mijloacele fixe nu sunt utilizate, recuperarea amortizării aferente acestora se va face prin recalcularea cotei de amortizare pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora (...)"*;

La pct. 65, secțiunea 7, cap. 2, anexa 1 din OMFP 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, se prevede:

*"Costul de achiziție sau costul de producție al activelor imobilizate cu durate limitate de utilizare economică trebuie redus cu ajustările de valoare calculate pentru a amortiza valoarea unor astfel de active, în mod sistematic de-a lungul duratelor de utilizare economică.*

*În înțelesul prezentelor reglementări, prin durata de utilizare economică se înțelege durata de viață utilă, aceasta reprezentând:*

*a) perioada în care un activ este prevăzut a fi disponibil pentru utilizare de către o entitate; sau*

*b) numărul unităților produse sau a unor unități similare ce se estimează că vor fi obținute de entitate prin folosirea activului respectiv."*

Din prevederile legale enunțate se retine faptul ca sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile si cele reglementate prin actele normative in vigoare, cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe au deductibilitate limitate in conformitate cu prevederile art.24 din Codul fiscal.

Potrivit definiției date la art.24 din cod, mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:



a) **este detinut si utilizat în productia, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat tertilor sau în scopuri administrative;**

b) are o valoare fiscala mai mare decat limita stabilita prin hotarare a Guvernului, la data intrarii în patrimoniul contribuabilului;

c) are o durata normala de utilizare mai mare de un an.

In conditiile in care mijloacele fixe nu sunt utilizate cel putin pe o perioada de o luna, recuperarea valorii fiscale ramasa neamotizata se efectueaza pe durata normala de utilizare ramasa, incepand cu luna urmatoare repunerii in functiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscala.

In speta, societatea a amortizat lunar mijloacele fixe mai sus enumerate fara a face dovada ca acestea au fost utilizate in activitatea desfasurata de societatesi a obtine venituri impozabile ca urmare a utilizarii acestor mijloace fixe.

Din documentele existente la dosarul cauzei(raport de inspectie fiscala, note explicative, contracte incheiate cu clientii, balante de verificare) rezulta ca veniturile inregistrate de societatea in evidentele contabile pe perioada verificata provin din prestari servicii reprezentand impachetare, etichetare, depozitare medicamentatie, distribuirea catre centrele de studiu, recuperarea celor nefolosite de la centrele de studiu, distrugerea medicatiei prin intermediul unor companii specializate, activitate ce se desfasoara la depozitele de medicamente.

Dupa cum am aratat si mai sus la imobilul din B, care se afla in patrimoniul SC X si pentru care societatea inregistreaza lunar cheltuieli cu amortizarea figureaza cu sediul social un numar de sapte societati comerciale, toate afiliate cu SC X:

De asemenea, potrivit listei mijloacelor fixe, existenta la dosarul contestatiei, aparatul de osteodensitometrie se afla in patrimoniul societatii din luna septembrie 2002; SC X a inregistrat lunar cheltuieli cu amortizarea acestui mijloc fix, insa pe perioada verificata nu face dovada ca ar fi realizat venituri impozabile urmare a functionarii si utilizarii aparatului de osteodensitometrie DXA.

La dosarul contestatiei (anexa 9) societatea a prezentat Contractul de prestari servicii incheiat cu CMS la care ataseaza si Anexa 7 din 11.05.2012 din care rezulta ca aparatul de osteodensitometrie DXA Prodygi a fost pus la dispozitia CMS.

Pe perioada verificata, societatea contestatoare nu a facut dovada ca a realizat venituri din inchirierea mijlocului fix in cauza catre CMS sau ca a obtinut venituri din consultatii, investigatii, diagnosticare, tratament medical asigurat unor pacienti urmare a utilizarii mijlocului fix in cauza ;

De asemenea, societatea nu a facut dovada ca ar fi obtinut venituri de la imobilul din loc.P, care a fost supus amortizarii lunare, precum si a mijloacelor fixe inregistrate in contabilitate ca figurand inregistrate la acesta adresa.

Argumentul societatii a inregistrat venituri impozabile din utilizarea acestei locatii urmare a Contractului de prestari servicii incheiat cu SMO nu este reala dupa cum am aratat si la cap.TVA precum si la pct,6 de la cap.Impozit pe profit.

Prin urmare, societatea nu a inregistrat venituri din utilizarea mijloacelor fixe respectiv, cladire B, cladire P, mobilier divers: bar ext., mobilier Aqua Tera, 2 buc seturi mobilier, centrala termica (societatea detine potrivit listelor mijloacelor fixe diverse seturi de mobilier si alte doua centrale termice, aparatul de osteodensitometrie DXA Prodygi.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, in conditiile in care mijloacele fixe nu sunt utilizate cel putin pe o perioada de o luna, recuperarea valorii fiscale ramasa neamortizata se efectueaza pe durata normala de utilizare ramasa, incepand cu luna urmatoare repunerii in functiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscala.

Astfel, societatea contestatoare va recupera valoarea fiscala neamortizata a mijloacelor fixe in cauza pe durata normala de utilizare ramasa, prin recalcularea cotei de amortizare fiscala, incepand cu luna urmatoare repunerii in functiune a acestora.

Prin urmare, avand in vedere cele prezentate mai sus, prevederile legale enuntate in speta si faptul ca societatea nu a prezentat temei de drept aplicabil impozitului pe profit si documente din care sa rezulte o alta stare de fapt fiscala, urmeaza a se respinge contestatia societatii ca neintemeiata cu privire la cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe, inregistrate in contabilitate pe perioada verificata.

8.Referitor la cheltuielile cu combustibilul inregistrate ca deductibile fiscal pe perioada mai 2009-sementrul I 2012, contestate de societate, mentionam: **D.G.F.P. prin Biroul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor cu combustibilul in conditiile in care potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.t) din Codul fiscal, societatea nu beneficiaza de deductibilitatea TVA aferenta achizitiei de combustibil pe perioada mai 2009-2011 si beneficiaza de dreptul de deducere de 50% pe perioada 01.01.2012-30.06.2012 pentru vehiculelor rutiere destinate exclusiv transportului rutier de persoane care nu depasesc 3.500 kg si care au mai mult de 9 scaune de pasageri incluzand si scaunul soferului iar din documentele existente la dosarul contestatiei nu rezulta ca achizitia de combustibil ar fi fost utilizata pentru mijloacele auto exceptate potrivit legii.**

In fapt, in perioada mai 2009 -30.06.2012 , societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu combustibilul in baza bonurilor fiscale de achizitie combustibil, achizitii de carburanti, care fac obiectul excluderii/limitarii deductibilitatii, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.t) din Legea 571/2003 cu completarile si modificarile ulterioare.

SC X nu a prezentat documente din care sa rezulte ca achizitiile de combustibil sunt destinate unor autovehicule exceptate de lege, astfel ca organele de inspectie fiscala au respins cheltuielile cu combustibilul pe perioada mai-2011 in totalitate iar pe perioada 01.01.2012-30.06.2012, in proportie de 50% asa cum prevede legea, considerand astfel nedeductibile fiscal cheltuielile cu combustibilul.

In contestatia formulata, societatea contestatoare referitor la acest capat de cerere considera ca este nejustificata respingerea cheltuielilor cu combustibilul deoarece in timpul controlului s-a facut dovada, urmare a realizarii studiilor clinice angajate de beneficiari , respectiv in executarea obligatiilor contractuale ce le reveneau in acest sens avea obligatia transportul pacientilor inscrisi in programele de studii clinice la si de la institutiile medicale (anexa 28-foi de parcurs referitoare la transportul pacientilor inscrisi in programele de studii clinice la si de la institutiile medicale).

La art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal , aplicabil pe perioada mai 2009-2011, se prevede:

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

*t)în perioada 1 mai 2009 - 31 decembrie 2010, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru*

*transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:*

*1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;*

*2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;*

*3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi.”*

La art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal , aplicabil pe perioada 01.01.2012-30.06.2012, se prevede:

*t) 50% din cheltuielile privind combustibilul, pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. Prin excepție de la prezentele prevederi, cheltuielile privind combustibilul sunt integral deductibile în situația în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:*

*1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;*

*2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;*

*3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi;*

La pct.49 ^2 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se prevede:

*“49^2. Termenii și expresiile prevăzute la art. 21 alin. (4) lit. t) pct. 1 au semnificațiile prevăzute la pct. 45^1 din normele metodologice date în aplicarea art. 145^1 din Codul fiscal din titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată".*

La pct.45.^1 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se prevede:

*(1) În aplicarea art. 145^1 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

*a) vehiculele utilizate exclusiv pentru reparații și/sau intervenție reprezintă vehiculele care pot fi înzestrate sau nu cu echipamente tehnice specifice, ce deserveșc*

personalul specializat în vederea reparării bunurilor, precum și cele utilizate pentru deplasarea în acțiuni de intervenție;

b) vehiculele utilizate exclusiv pentru pază și protecție sunt vehiculele utilizate în vederea asigurării siguranței obiectivelor, bunurilor și valorilor împotriva oricăror acțiuni ilicite care lezează dreptul de proprietate, existența materială a acestora, precum și protejării persoanelor împotriva oricăror acte ostile care le pot periclita viața, integritatea fizică sau sănătatea, potrivit prevederilor Legii nr. 333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecția persoanelor, cu modificările și completările ulterioare;

c) vehiculele utilizate exclusiv pentru curierat reprezintă vehiculele care servesc la primirea, transportul și distribuirea scrisorilor, coletelor și pachetelor;

d) vehiculele utilizate exclusiv drept care de reportaj reprezintă vehiculele rutiere special amenajate pentru a găzdui tehnica specifică pentru înregistrări audio-video sau transmisii complexe video, audio și/sau date prin unde hertziene sau medii optice, capabile să efectueze producții de televiziune sau radio înregistrate sau transmise în direct sau să transmită la distanță prin tehnologii de radiofrecvență (radiorelee, transmisii prin satelit) sau prin fibră optică semnalul unei producții de televiziune sau de radio către alte care de reportaj sau către un telecentru sau un sediu central de radiodifuziune;

e) vehiculele destinate exclusiv utilizării de agenți de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări. În această categorie se cuprind și vehiculele de test-drive utilizate de dealerii auto;

f) vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității reprezintă vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajaților în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la și de la sediul angajatorului la locul în care se desfășoară efectiv activitatea sau la și de la reședința angajaților/locul convenit de comun acord la locul de desfășurare a activității, atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport;

g) vehiculele utilizate exclusiv de agenți de recrutare a forței de muncă sunt vehiculele utilizate în cadrul activității agenților de plasare a forței de muncă de către personalul care se ocupă în principal cu recrutarea și plasarea forței de muncă. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de recrutare a forței de muncă.

(2) În sensul art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, prin vehicule utilizate pentru prestarea de servicii cu plată se înțelege vehiculele care contribuie în mod esențial la prestarea directă a serviciilor cu plată și fără de care serviciile nu pot fi efectuate.

Din prevederile legale enuntate se retine ca cheltuielile cu combustibilul sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit pe perioada 01.05.2009-31.12.2011 si au deductibilitate limitate (50%) pe perioada 01.01.2012-30.06.2012, exceptie facand combustibilul achizitionat pentru urmatoarele vehicule:vehiculele utilizate exclusiv pentru reparatii si/sau interventie, vehiculele utilizate exclusiv pentru paza si protectie, vehicule pentru curierat,vehiculele destinate exclusiv utilizarii de agenti de vânzari, vehiculele utilizate exclusiv de agenti de recrutare a fortei de munca vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la si de la locul de desfasurare a activitatii, dovedite cu documente.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

-Societatea detine o Dacia utilitara, care din informatiile furnizate de reprezentantul legal al societatii, este utilizata pentru transportul medicatiei la pacienti nedepasabili tratati in cadrul studiilor clinice pentru care societatea a incasat venituri.

In vederea justificarii consumului de combustibil societatea a prezentat la dosarul contestatiei foi de parcurs (anexa 28) intocmite de SC X pentru traseul SC X- Bucuresti, , avand ca act de insotire „aviz” confirmate de plecare respectiv sosire tot de SC X, care nu fac dovada reprezenta transportul medicatiei la pacientii nedepasabili asa cum sustine contestatoarea.

De asemenea au fost prezentate foi de parcurs intocmite de SC X pentru traseul SC X- Bucuresti, societate care are aceeasi adresa ca depozitul de medicamente si foi de parcurs pe trasee Bucuresti, – „cabinet” act insotitor „aviz”, foi confirmate cu parafele unor medici sau cabinete medicale care au calitatea de „medici investigatori studii clinice” la SC CMS, asa cum rezulta din documentele prezentate la dosarul contestatiei:

Ponderea foilor de parcurs prezentate la dosarul contestatiei sunt intocmite si confirmate unilateral de catre SC X in numele soferului, a carui semnatura de insusire a foilor de parcurs lipseste pe toate foile de parcurs prezentate, sunt prezentate foi de parcurs in care locul de plecare este identic cu cel de sosire iar potrivit celor mentionate in contestatie, pacientii sunt transportati pe baza „Aviz de insotire”, fara insa sa existe informatii referitoare la persoanele transportate si motivele pentru care s-au realizat aceste curse.

Inscrisurile prezentate nu pot justifica o procedura privind transportul pacientilor.

Potrivit prevederilor din cele trei contracte prezentate nu rezulta obligatia SC X privind transportul pacientilor.

In raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala precizeaza ca societatea are angajati cu contract de munca cu urmatoarele functii;director, informatician, administrator baza de date, sofer, 2 gestionari, 2 muncitori necalificati.

Prin urmare, SC X, cu documentele prezentate la dosarul contestatiei nu face dovada ca achizitia de combustibil din perioada mai 2009- 30.06.2012 a fost utilizata exclusiv pentru autovehicule care se incadreaza in exceptiile prevazute in art.21 alin.(4) lit.t) Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru cheltuielile cu combustibilul.

9.In ceea ce privesc cheltuielile cu dobanzile, contestate de societate, mentionam:

**D.G.F.P.-Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor cu dobanzile aferente imprumutului contractat de societate de la administratorul societatii in conditiile in care dobanzile nu au fost calculate la nivelul ratei dobanzii de referinta a Bancii Nationale a Romaniei.**

In fapt, urmare a verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada mai-decembrie 2010, societatea a inregistrat in contabilitate cheltuieli cu dobanzile prin nota contabila:666"Cheltuieli privind dobanzile"=455"Sume datorate asociatilor" aferente unor imprumuturi inregistrate in contul 455 "Sume datorate asociatilor".

In luna ianuarie 2011 societatea a inregistrat cheltuieli cu dobanzile prin nota contabila:666"Cheltuieli privind dobanzile"=455"Sume datorate asociatilor" aferente unor imprumuturi inregistrate in contul 455 "Sume datorate asociatilor" in anul 2010.

Din analiza raspunsului formulat de reprezentantul legal al societatii si documentele prezentate in timpul controlului organele de inspectie fiscala au constatat ca asociatul societatii a imprumutat SC X cu suma de ... lei, imprumut care potrivit contractului este purtator de dobanda lunara conform legislatiei in materie comerciala in procent de 6% (art.1589 Cod civil) pana la momentul restituirii integrale a sumei datorate.

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea dobanzii conform prevederilor contractuale si fiscale, prevederi care limiteaza deductibilitatea cheltuielilor cu dobanzile pentru imprumuturile in lei de la alte entitati decat cele autorizate, la nivelul ratei dobanzii de referinta a BNR din anul 2010, respectiv 2011, care a fost stabilita la 6,25 %.

Pe perioada mai 2010-decembrie 2010, dobanda deductibila este de .. lei iar pentru luna ianuarie dobanda deductibila este de ..lei.

Diferenta de cheltuieli cu dobanzile considerate ca deductibila de societate nu se justifica astfel ca organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate aceste cheltuieli in conformitate cu prevederile art. 19, alin. (1), art.21 alin.(1) art.21, alin. (3), lit.h), art. 23, alin. (5) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

In contestatia formulata, societatea sustine ca nu se justifica respingerea la deductibilitate a cheltuielilor cu dobanzile datorate de societate creditorului asociat, potrivit conventiei cadru de imprumut al societatii prin care s-a convenit ca asociatul sa crediteze societatea cu sumele reprezentand dividende pe care era indreptatit sa le ridice precum si cu alte lichiditati necesare functionarii curente.

Precizeaza faptul ca, cuantumul dobanzii stabilite prin conventie nu depaseste nivelul dobanzii legale in materie comerciala, agreata prin contract si anexeaza un tabel privind modul de calcul al acesteia (anexa 32).

In speta sunt aplicabile prevederile art. 19, alin. (1), art.21 alin.(1) art.21, alin. (3), lit.h), art. 23, alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile, potrivit carora:

-art.19

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

-art.21

*(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.*

*(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

*h) cheltuielile cu dobânda și diferențele de curs valutar, în limita prevăzută la art. 23;*

*-art. 23*

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

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

La pct.12 și 23 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

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

*65. Pentru calculul deductibilității cheltuielilor cu dobânzile se au în vedere următoarele:*

*a) pentru împrumuturile angajate de la alte entități, cu excepția celor prevăzute la art. 23 alin. (4) din Codul fiscal, se aplică limita prevăzută la art. 23 alin. (5) din același act normativ, indiferent de data la care au fost contractate;*

*b) în scopul aplicării art. 23 alin. (5) lit. a) din Codul fiscal, nivelul ratei dobânzii de referință, recunoscută la calculul profitului impozabil, este cea din ultima lună a trimestrului pentru care se calculează impozitul pe profit, publicată de Banca Națională a României în Monitorul Oficial al României, Partea I;*

*c) modul de calcul al dobânzii, conform art. 23 alin. (5) din Codul fiscal, va fi cel corespunzător modului de calcul al dobânzii aferente împrumuturilor;*

*d) rezultatul exercițiului financiar luat în calcul la determinarea capitalului propriu pentru sfârșitul perioadei este cel înregistrat de contribuabil înainte de calculul impozitului pe profit.*

Potrivit Circularei nr.40 a BNR a României din 2 decembrie 2010 privind nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României valabil în luna decembrie 2010:

*“Pentru luna decembrie 2010, nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României este de 6,25% pe an.”*

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

Contractului, existent în copie la dosarul contestației, a fost încheiat între administratorul societății în calitate de creditor și SCX în calitate de debitor, pe o perioadă de 30 luni de la data semnării.

“Obiectul contractului îl reprezintă împrumutul acordat de administratorul societății către SC X.

Împrumutul acordat este purtător de dobândă lunară, conform legislației în materie comercială în procent de 6% (art.1589 cod civil) respectiv un minim de .. până la momentul restituirii integrale a sumei datorate.

[...]

## 2. Termenul contractului:

Valabilitatea prezentului contract de 30 luni de la data semnării, timp în care societatea trebuie să returneze împrumutul.”

Prin urmare dobânda avută în vedere la încheierea contractului, de 6% pe an (sustinută de societate cu prevederile art 1589 din Codul Civil în vigoare la data încheierii contractului), respecta și prevederile legale din domeniul fiscal respectiv art.23, alin.(5) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare;

Organele de inspecție fiscală au calculat dobânda aferentă împrumutului pe perioada mai 2010-31.12.2010 și ianuarie 2011, în conformitate cu contractul prezentat de societate și prevederile legale invocate, acordând deductibilitate la cheltuielile cu dobânda în limita de 6% pe anul 2010 și luna ianuarie 2011 și au respins la deductibilitate cheltuielile cu dobânzile în anul 2010 lunii ianuarie 2011, în condițiile în care acestea au fost calculate peste limitele prevăzute în contract și circulara BNR.

*Acest lucru este recunoscut și de reprezentantul legal al societății prin răspunsul formulat la nota explicativă a organelor de inspecție fiscală, care prin adresă precizează că “În evidentele contabile pe anul 2010 prin nota contabilă s-au evidențiat cheltuieli privind dobânzile aferente contractului de împrumut între asociat și SC X în baza legii OG9/2000 și art 1589 din Codul Civil. Anexam Contractul de împrumut, vizat de banca BRD”. În acest sens, societatea a prezentat Contract de împrumut (aflat în copie la dosarul actului de control) în care se stipulează acordarea unui împrumut SC X de către asociat, împrumut care potrivit celor precizate în contract, este “purător de dobânda lunară, conform legislației în materie comercială în procent de 6% (art 1589 Cod civ.) până în momentul restituirii integrale a sumei datorate.”*

La dosarul contestației societatea depune un Contract cadru de creditare societate, încheiat în data de 06.02.2002 (anexa 30), înregistrat cu nr.1, încheiat între asociat și SC X având ca obiect „creditarea Societății Comerciale de către asociat, în scopul acoperirii nevoilor curente ale societății.”, cu durata contractului „pe o perioadă nedeterminată”, cu mențiuni referitoare la dobânzi „împrumutatorul pretinde împrumutului dobânda legală comercială”.

Din analiza celor două contracte prezentate de societate pentru operațiunile de creditare a societății, menționăm că potrivit evidențelor contabile, SC X înregistrează operațiunea de creditare în aprilie 2010, decontată prin bancă pentru care înregistrează cheltuieli cu dobânzile în exercitiul financiar 2010 în suma totală de.. lei, începând cu luna mai 2010.

Contract cadru de creditare societate, încheiat în data de 06.02.2002 nu reprezintă document justificativ aferent operațiunilor de creditare/ înregistrare dobânda din anul 2010.

Contractul, vizat de bancă, este valabil pentru operațiunile înregistrate de societate pe perioada mai 2010- ianuarie 2011 iar dobânda prevăzută în acest contract este de 6% pe an.

Societatea contestatoare precizează faptul că, quantumul dobânzii stabilit prin convenție nu depășește nivelul dobânzii legale în materie comercială și recalculează pe perioada mai 2010- 31.12.2012 valoarea dobânzii legale prin tabelul prezentat în anexa la dosarul contestației; susține că dobânda legală este de...,

Din tabelul prezentat rezultă că SC X a calculat, pe perioada mai 2010 -decembrie 2012, dobânda legală aferentă împrumutului acordat de către d-l X în baza Contractului, aplicând nivelul ratei dobânzii de referință publicată lunar de Banca Națională a României.

Având în vedere că perioada verificată a fost 01.01.2007-30.06.2012 iar potrivit prevederilor legale mai sus enunțate pentru împrumuturile angajate de la alte entități, se aplică nivelul ratei dobânzii de referință din ultima lună a trimestrului pentru care se



calculeaza impozitul pe profit, publicata de Banca Nationala a Romaniei, dobanda legala aferenta imprumutului pe aceasta perioada este de... .

Prin urmare se va admite contestatia cu privire la cheltuielile cu dobanzile in valoare de.. lei si se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la cheltuielile cu dobanzile in valoare de.. lei.

10.Referitor la cheltuielile.. respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala , contestate de societate:

**Cauza supusa solutionarii este daca D.G.F.P. prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei cu privire la deductibilitatea cheltuielilor in conditiile in care societatea, desi contestata in totalitate impozitul pe profit stabilit suplimentar pe perioada verificata precum si diminuarea pierderii fiscale nu prezinta argumentele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste si aceasta suma.**

In fapt, pe perioada verificata, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile, care se compun din:

Anul 2007

-cheltuieli inregistrate in evidentele contabile in baza facturii emisa de o persoana afiliata.

Avand in vedere ca SCX a inregistrat in evidentele contabile o factura a carui beneficiar este SC A,organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a respectat prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991 republicata, pct.45, pct.207, pct.218 din Ordinul nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, art.19, art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si au respins la deductibilitate cheltuielile.

Anul 2008

-cheltuieli reprezentand materiale consumabile inregistrate in contabilitate in contul 6028;

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuielile au fost inregistrate in contabilitate de doua ori; o data cu factura reprezentand materiale de constructii si o data in baza unei facturi proforme.

Organele de inspectie fiscala au considerat operatiunile ca fiind inregistrate fara a avea la baza un document justificativ si au respins la deductibilitate cheltuielile in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal .

Anul 2009

Organele de inspectie fiscala in anul 2009 au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuieli reprezentand sponsorizari acordate in bani catre o Fundatie , inregistrate in contul 6582 "Donatii acordate", prin nota contabila 6582"Donatii acordate"=5121„Conturi la banca in lei”, iar in luna decembrie 2009, intreaga suma este stornata din cont "Donatii acordate" si inregistrata in contul 628 "Cheltuieli cu serviciile executate de terti".

In timpul controlului societatea a prezentat Contractul incheiat cu Fundatia care are ca obiect sponsorizarea activitatii educationale organizata de beneficiar ce cuprinde activitati specifice invatamantului prescolar si scolar pentru un numar de 10 copii cu probleme sociale.

Cheltuielile au fost respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala in conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) art.21 alin.(4) lit.m) lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si art.1 alin.(1) si (2) din Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea, in

conditiile in care societatea nu a facut dovada ca cheltuielile au fost efectuate in baza unui contract de sponsorizare intocmit potrivit legii si nu s-au prezentat documente justificative.

#### Anul 2010

Organele de inspectie fiscala in anul 2010 au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuieli care se compun din:

-cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe

Urmare a verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca luna ianuarie 2010 societatea a inregistrat in contabilitate cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe cu explicatia „amortizare mf-diferenta”, prin notele contabile 681 „Cheltuieli privind amortizarea” = 2814”Amortizarea altor mijloace fixe”.

Din documentele si informatiile prezentate de societate respectiv lista mijloacelor fixe intocmita de societate la 31.12.2009, nu rezulta informatii cu privire la mijloacele fixe pentru care a fost calculata diferente de amortizare, pentru ce perioade, astfel ca societatea nu face dovada ca aceste diferente au fost calculate pentru imobilizari care au participat la realizarea activitatii societatii respectiv la obtinerea veniturilor;

In temeiul prevederilor art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, art.19 alin.(1), art.21 alin.(1), art.21 alin.(3) lit.i) art.24 alin.(6) si (7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au respins la deducere cheltuielile cu amortizarea, inregistrate in contabilitate pe anul 2010.

-cheltuieli cu chirii din facturi provenite de la SM.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna iunie 2010, societatea a inregistrat in contabilitate de doua ori factura reprezentand contravaloare chirie motiv pentru care au considerat operatiunea ca neavand la baza documente justificative in conformitate cu prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

-cheltuieli cu impozitul pe profit, majorari de intarziere

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile reprezentand majorari de intarziere, cheltuieli cu impozitul pe profit in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.b) din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

- cheltuieli cu sponsorizari acordate in bani catre o Fundatia inregistrate in contul 628”Cheltuieli cu servicii executate de terti”, fara ca societatea sa prezinte documente justificative.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca potrivit Contractului incheiat cu fundatia, cheltuielile in cauza reprezinta cheltuieli de sponsorizare si nu cheltuieli cu servicii executate de terti.

Societatea ar fi trebuit sa aplice tratamentul fiscal aferent cheltuielilor de sponsorizare in sensul incadrarii fiscale a operatiunii, a deductibilitatii fiscale in raport de prevederile art.1 alin.(1) alin.(2) din Legea nr.32/1944 privind sponsorizarea, art.21 alin.(4) lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

In conditiile in care societatea a inregistrat cheltuielile ca reprezentand servicii executate de terti si pentru care nu s-au prezentat documente justificative, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile in conformitate cu prevederile art.19, art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

#### Anul 2011

Organele de inspectie fiscala in anul 2011 au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuieli care se compun din:

-cheltuieli cu servicii executate de terti inregistrate in contul 628;

Urmare a verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca cheltuielile in cauza au fost inregistrate in contabilitate in baza facturilor reprezentan cursuri engleza juniori, taxa studiu, set educativ, taxa studiu, prezentate in anexa 9 la actul de control.

In timpul controlului societatea nu a prezentat documente si informatii referitoare la inregistrarea pe cheltuieli deductibile fiscal a sumei astfel ca organelor de inspectie fiscala in temeiul prevederilor art. 19, alin. (1), art.21, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare au respins la deductibilitate aceste cheltuieli.

-cheltuieli cu sponsorizari acordate in bani catre Fundatia inregistrata in contul 628 "Cheltuieli cu servicii executate de terti", prin nota contabila fara ca societatea sa prezinte documente justificative privind operatiunile inregistrate.

In timpul controlului societatea a prezentat contractul de sponsorizare incheiat cu fundatia .avand ca obiect "sponsorul se angajeaza sa sustina activitatea educationala organizata de beneficiar (...) ce cuprinde in prezent activitati specifice invatamantului prescolar si scolar pentru un numar de 10 copii cu probleme sociale", cu o valoare a contractului.. pe perioada nedeterminata.

Din analiza contractului organelor de inspectie fiscala au retinut ca SC X a efectuat in anul 2011, plati catre Fundatia in cadrul contractului de sponsorizare incheiat si nu cheltuieli cu prestari servicii, asa cum le-a evidentiat societatea.

Societatea ar fi trebuit sa aplice astfel tratamentul fiscal pentru cheltuieli cu sponsorizarile respectiv prevederile art.1 din Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea si art.21 alin.(4) lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

- cheltuieli inregistrate in conturi de materiale pentru care societatea nu a prezentat documente justificative, facturi de achizitie precum si alte documente din care sa rezulte natura acestor cheltuieli.

Organelor de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

#### Anul 2012; perioada 01.01.2012-31.06.2012

Organelor de inspectie fiscala in anul 2012 au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile care se compun din:

-cheltuieli cu servicii executate de terti inregistrate in contabilitate in baza unor facturi reprezentand: cursuri engleza juniori ,taxa studiu, set educativ, taxa studiu.

Organelor de inspectie fiscala au analizat explicatiile din notele contabile si mentiunile de pe facturile emise si au constatat ca serviciile reprezinta contravaloare cursuri de limba engleza, taxe de studiu, pe diferite stadii de pregatire: "incepatori/baby" ; persoanele beneficiare ale cursurilor nu au calitatea de angajati/administrator in SC X, nu au nici o relatie contractuala cu societatea fiind minori, copii administratorului.

Organelor de inspectie fiscala au respins la deductibilitate aceste cheltuieli in conformitate cu prevederile art. . 19, alin. (1), art.21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, pe motiv ca cheltuielile in cauza nu au legatura cu activitatea societatii, documentele prezentate nu au calitatea de documente justificative aferente activitatii economice derulate de societate.

- cheltuieli inregistrate in conturi de materiale .

Urmare a verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in contabilitate factura reprezentand c/v notebook, geanta laptop, Microsoft Windows 7 (regasite in anexa10) de doua ori o data in data in luna februarie 2012 cu nota contabila 603=303 si in luna martie 2012 cu aceeasi nota contabila;

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile inregistrate de doua ori in contabilitate si pentru care societatea nu a prezentat documente, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

SCX desi contestata in totalitate baza impozabila si impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata pe perioada 01.01.2007-31.12.2010 si diminuarea pierderii fiscale pe anul 2011 si semestrul I 2012 nu prezinta argumentele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste si cheltuieli respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala.

In speta, art.206 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, prevede:

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

*a) datele de identificare a contestatorului;*

*b) obiectul contestației;*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;*

*e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și ștampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.*

La pct.2.5 din Ordinul 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se precizeaza:

*“ Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”*

In speta, sunt incidente prevederile pct.11.1 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care dispun:

*"Contestatia poate fi respinsa ca:*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;"*

Prin urmare, se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la aceste cheltuielile, in conditiile in care societatea nu prezinta argumentele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste si aceste cheltuieli care au contribuit la stabilirea suplimentara a impozitului pe profit, pe perioada 01.01.2007-31.12.2010 precum si diminuarea pierderii fiscale pe anul 2011 si semestrul I 2012.

**10. In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala , pe perioada 01.01.2007-31.12.2010, precum si majorarile de intarziere/dobanzile si penalitatile de intarziere, mentionam;**

Impozitul pe profit a fost stabilit in conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care dispun:

-art.19

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

-art.17

*"Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%, cu excepțiile prevăzute la art. 38."*

Majorările de intarziere/dobanzile si penalitatile de intarziere au fost calculate pe perioada 26.07.2007-14.12.2012, in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si 120<sup>1</sup> din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

-art.119

*"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.[...]"*

*(3) Majorările de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală."*

-art.120

*"(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv."*

*(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."*

Conform art. I pct. 10 si art. III alin. (1) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 39/2010, începand cu data de 1 iulie 2010, articolul 120 se modifica si va avea urmatorul cuprins:

-art.120 -Dobanzi

*"(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv."*

*(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."*

-art.121<sup>1</sup>- Penalitati de intarziere

*"(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale."*

*(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:*

*a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;*

*b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;*

*c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.*

*(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."*

Incepand cu data de 01.10.2010:

*"(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."*

Se retine astfel ca majorarile de intarziere/ dobanzi si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata .

Dupa cum am aratat si mai sus impozitul pe profit a fost stabilit suplimentar pe perioada 01.01.2007-31.12.2010 ca urmare a majorarii veniturilor impozabile ale societatii si respingerii la deductibilitate a cheltuielilor.

Prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata pentru veniturile stabilite suplimentar .. si s-a respins contestatia ca nemotivata pentru veniturile stabilite suplimentar...

Totodata, prin prezenta decizie, pe perioada 01.01.2007-31.12.2010, s-a respins contestatia ca neintemeiata pentru cheltuieli... lei, s-a respins contestatia ca nemotivata pentru cheltuieli in valoare de .. lei si s-a admis contestatia pentru cheltuielile in valoare de ... lei, astfel:

#### Anul 2007

Avand in vedere ca prin prezenta decizie a fost respinsa contestatia ca neintemeiata cu privire la cheltuielile... si ca nemotivata cu privire la cheltuielile... , se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la impozitul pe profit... lei si se va respinge contestatia ca nemotivata cu privire la impozitul pe profit in valoare de...

In ceea ce privesc accesoriile aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar pe anul 2007, in conditiile in care prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la impozitul pe profit in valoare de... lei se va respinge contestatia ca neintemeiata si cu privire la majorarile de intarziere/dobanzile in valoare de ... lei si penalitati de intarziere in valoare de ... lei potrivit principiului de drept "accesorium sequitur principale"

Totodata se va respinge contestatia ca nemotivata si cu privire la majorarile de intarziere/dobanzi in valoare de... si penalitati de intarziere in valoare de ... lei potrivit aceluasi principiu de drept, pentru impozitul pe profit in valoare de ...lei.

#### Anul 2008

Avand in vedere ca prin prezenta decizie a fost respinsa contestatia ca neintemeiata cu privire la cheltuielile in valoare de ...lei si ca nemotivata cu privire la cheltuielile in valoare de ... lei precum s-a respins contestatia ca nemotivata cu privire la veniturile stabilite suplimentar in valoare de ... lei, se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la impozitul pe profit in valoare de ... lei si se va respinge contestatia ca nemotivata cu privire la impozitul pe profit in valoare de ... lei.

In ceea ce privesc accesoriile aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar pe anul 2008, in conditiile in care prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la impozitul pe profit in valoare de ... lei se va respinge contestatia ca neintemeiata si cu privire la majorarile de intarziere/dobanzi in valoare de ...lei si

penalitati de intarziere in valoare de... lei potrivit principiului de drept “accesorium sequitur principale”

Totodata se va respinge contestatia ca nemotivata si cu privire la majorarile de intarziere/dobanzi in valoare de ... si penalitati de intarziere in valoare de ... lei potrivit aceluasi principiu de drept, pentru impozitul pe profit in valoare de ... lei.

#### Anul 2009

Prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la veniturile stabilite suplimentar in valoare de ... lei si cheltuielile in valoare de ... lei si s-a respins contestatia ca nemotivata cu privire la veniturile stabilite suplimentar in valoare de ... lei si cheltuielile in valoare de ... lei.

In aceste conditii se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la impozitul pe profit in valoare de ... lei si se va respinge contestatia ca nemotivata cu privire la impozitul pe profit in valoare de ... lei.

In ceea ce privesc accesoriile aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar pe anul 2009, in conditiile in care prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la impozitul pe profit in valoare de ... lei se va respinge contestatia ca neintemeiata si cu privire la majorarile de intarziere/dobanzi in valoare de ... lei si penalitati de intarziere in valoare de ... lei potrivit principiului de drept “accesorium sequitur principale”

Totodata se va respinge contestatia ca nemotivata si cu privire la majorarile de intarziere/dobanzi in valoare de ... lei si penalitati de intarziere in valoare de ... potrivit aceluasi principiu de drept, pentru impozitul pe profit in valoare de... lei.

#### Anul 2010

Prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire cheltuielile in valoare de lei , s-a respins contestatia ca nemotivata cu privire la cheltuielile in valoare de .. lei si s-a admis contestatia cu privire la cheltuielile in valoare de... lei.

In aceaste conditii se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la impozitul pe profit in valoare de ... lei , se va respinge contestatia ca nemotivata cu privire la impozitul pe profit in valoare de ... lei si se va admite contestatia cu privire la impozitul pe profit in valoare de ... lei.

In ceea ce privesc accesoriile aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar pe anul 2010, in conditiile in care prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la impozitul pe profit in valoare de .. lei se va respinge contestatia ca neintemeiata si cu privire la majorarile de intarziere/dobanzi in valoare de ... lei si penalitati de intarziere in valoare de ... lei potrivit principiului de drept “accesorium sequitur principale”

Se va respinge contestatia ca nemotivata cu privire la majorarile de intarziere/dobanzi in valoare de ..lei si penalitati de intarziere in valoare de ,... lei potrivit aceluasi principiu de drept, pentru impozitul pe profit in valoare de .. lei.

Se va admite contestatia cu privire la majorarile de intarziere/dobanzi in valoare de.. lei si penalitati de intarziere in valoare de .. lei potrivit aceluasi principiu de drept, pentru impozitul pe profit in valoare de .. lei

Totodata se va anula partial Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala cu privire la impozitul pe profit in valoare de .. lei, accesorii aferente in valoare de... lei.

11.In ceea ce priveste contestatia formulata impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, mentionam:

Organele de inspectie fiscala, prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, au dispus:

Inregistrarea influentelor fiscale aferente exercitiilor 2011 si 2012 si declararea rezultatului , asa cum a fost stabilit prin Raportul de inspectie fiscala si anume:

-la finele exercitiului 2011 organele de inspectie fiscala au stabilit pierdere fiscala in suma de... lei in loc de... lei stabilita de societate, diminuand astfel pierderea fiscala cu suma de... lei.

-pe perioada 01.01.2012-30.06.2012, organele de inspectie fiscala au stabilit pierdere fiscala in suma de... lei in loc de.. lei stabilita de societate, diminuand astfel pierderea fiscala cu suma de.. lei.

La 30.06.2012, pierderea fiscala este de.. lei la care se adauga pierderea fiscala de reportat din anul 2011 in suma de... lei, rezultand pierdere fiscala de.. lei in loc de .. lei stabilita de societate.

Prin dispozitia de masuri, organele de inspectie fiscala obliga societatea sa inregistreze in evidentele contabile influentele fiscale rezultate din actul de control.

Prin prezenta decizie s-au stabilit urmatoarele:

#### Anul 2011

S-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la veniturile stabilite suplimentar in valoare de.. lei si cu privire la cheltuielile in valoare de.. lei, s-a respins contestatia ca nemotivata cu privire la veniturile stabilite suplimentar in valoare de.. lei si cheltuielile in valoare de.. lei si s-a admis contestatia cu privire la cheltuielile in valoare de.. lei.

Urmare a stabilirii de venituri suplimentare in valoare de.. lei si considerarii ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor in valoare de.. lei si aditerii la deductibilitate a cheltuielilor in valoare de.. lei, pierderea fiscala pe anul 2011 va fi de... lei astfel:

#### Pe perioada 01.01.2012-30.06.2012,

Pe perioada 01.01.2012-30.06.2012 societatea a inregistrat pierdere fiscala in valoare de .. lei;

Prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la cheltuielile in valoare de ... lei, s-a respins contestatia ca nemotivata cu privire la cheltuielile in valoare de ... lei si s-a admis contestatia cu privire la cheltuielile in valoare de .. lei.

Urmare a considerarii ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor in valoare de.. lei si aditerii la deductibilitate a cheltuielilor in valoare de.. lei se va recalcula pierderea fiscala la 30.06.2012,.

Avand in vedere cele prezentate in prezenta decizie si prevederile legale aplicabile in speta, se va respinge contestatia formulata de SC X cu privire la masurile stabilite prin Dispozitia de masuri nr.544/20.12.2012 si anume:

-majorarea veniturilor impozabile (anul 2011)

-diminuarea cheltuielilor deductibile fiscal (2011)

Se va admite partial contestatia cu privire la deductibilitatea cheltuielilor in valoare totala de... lei cu dobanzile, astfel:

Pierderea fiscala cumulata la 30.06.2012 este de 414.866 lei fata de 911.994 lei inregistrata de societate.

SCX va inregistra in evidentele contabile influentele fiscale aferente exercitiilor 2011 si 2012 si declararea rezultatului asa cum au fost stabilite prin prezenta decizie.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se,



## DECIDE

1. Respingerea contestatiei formulata de SC X, ca neintemeiata cu privire la suma care se compune din:

- impozitul pe profit
- majorari de intarziere, dobanzi aferente impozitului pe profit stabilit de plata
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit de plata
- TVA
- majorari de intarziere, dobanzi aferente TVA de plata
- penalitati de intarziere aferente TVA de plata

2. Respingerea contestatiei ca nemotivata cu privire la suma totala... care se compune din:

- impozitul pe profit
- majorari de intarziere, dobanzi aferente impozitului pe profit stabilit de plata
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit de plata
- TVA
- majorari de intarziere, dobanzi aferente TVA de plata
- penalitati de intarziere aferente TVA de plata

3. Admiterea partiala a contestatiei formulata de SC X impotriva Deciziei de impunere, care se compune din:

- impozitul pe profit
- majorari de intarziere, dobanzi aferente impozitului pe profit stabilit de plata
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit de plata
- TVA
- majorari de intarziere, dobanzi aferente TVA de plata
- penalitati de intarziere aferente TVA de plata

Totodata se va anula partial Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala cu privire la impozitul pe profit, accesorii aferente, TVA si accesorii aferente .

4.Se va respinge contestatia formulata de SCX impotriva Deciziei de impunere ca inadmisibila pentru TVA.

5.Respingerea contestatiei formulata de SC X impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala cu privire la:

- majorarea veniturilor impozabile
- diminuarea cheltuielilor deductibile fiscal

6. Admiterea partiala a contestatiei formulata de SC X impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala cu privire la suma reprezentand cheltuieli cu dobanzile

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel , in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.