

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI P R A H O V A
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA Nr. 611 din 06 iulie 2012
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. "X" S.A.
din municipiul A, județul B

Biroul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului B a fost sesizat de Activitatea de Inspecție Fiscală B, prin adresa nr..... din 29 mai 2012 – înregistrată la D.G.F.P. B sub nr...../29 mai 2012, în legătură cu contestația **Societății Comerciale "X" S.A.** din municipiul A, județul B, formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..... din 27 aprilie 2012 și Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.34 din 23 aprilie 2012*, acte administrative fiscale emise de A.I.F. B, precum și împotriva *Raportului de inspecție fiscală nr..... încheiat la data de 27 aprilie 2012 de consilieri din cadrul A.I.F. B*, comunicate societății comerciale la data de 04 mai 2012.

În conformitate cu prevederile *art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală*, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa susmenționată, A.I.F. B a transmis Dosarul contestației către D.G.F.P. B – Biroul soluționare contestații.

Organul de soluționare a contestației constatând îndeplinirea prevederilor *art. 207 și ale art. 209 alin. (1) lit. a) din TITLUL IX – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale – al Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală* – republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv transmiterea contestației în termen de 30 zile de la comunicarea actului atacat – înregistrată la A.I.F. B sub nr. /22 mai 2012, precum și încadrarea în cuantumul de până la 3.000.000 lei a sumei totale ce formează obiectul cauzei, procedează în continuare la analiza pe fond a contestației.

Societatea Comercială "X" S.A. are sediul social în municipiul A, Str., Nr....., județul B, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului B sub nr. și are codul unic de înregistrare fiscală cu atribut fiscal RO.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei – din care:

- *impozit pe profit stabilit suplimentar de plată* lei;
- *accesorii de plată aferente impozitului pe profit suplimentar* lei;
- *taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată* lei;
- *accesorii de plată aferente TVA stabilită suplimentar* lei;
- *impozit pe veniturile de natură salarială stabilit suplimentar de plată* lei;
- *accesorii de plată aferente impozitului pe veniturile de natură salarială* lei;
- *contribuții sociale stabilite suplimentar de plată* lei;
- *accesorii de plată aferente contribuțiilor sociale* lei;
- *diminuarea pierderii fiscale* lei.

Din analiza actelor și documentelor existente în Dosarul contestației, rezultă:

I. – Susținerile contestatoarei sunt următoarele (citată):

"[...] Subscrisa **S.C. X S.A.**, societate în reorganizare judiciară, [...], reprezentată legal prin dl. ..., în calitate de Administrator Special, [...],

formulează prezenta

CONTESTAȚIE

împotriva deciziei de impunere nr..... /27.04.2012 și a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.... din 27.04.2012, [...], întocmite ca urmare a Raportului de inspecție fiscală nr...../27.04.2012, prin care solicităm anularea acestora, [...],
având în vedere următoarele **CONSIDERENTE:**

1. Prezentarea situației de fapt:

[...] La finalizarea inspecției fiscale, conform Raportului de inspecție fiscală [...], inspectorii fiscali au concluzionat că în urma verificărilor s-au stabilit sume suplimentare de plată față de evidența contribuabilului în cuantum total de lei.

[...] 2. Motive de nelegalitate ale actelor administrative atate:

1) Referitor decizia de impunere nr..... /27.04.2012:

Considerăm că sumele stabilite [...] sunt parțial neîntemeiate și solicităm recalcularea lor, pentru următoarele motive:

I. Nu putem fi obligați la plata sumei de lei – reprezentând impozit pe Profit suplimentar, precum și accesoriile în sumă de lei ([...]) deoarece sunt calculate eronat.

[...] Constatările organelor de control, în opinia noastră sunt neîntemeiate, pentru următoarele motive:

1. Cheltuielile în sumă de provenite din facturile emise de furnizorul de servicii "N" sunt deductibile la calculul profitului impozabil, deoarece serviciile menționate în facturile emise [...] au fost efectiv prestate [...]; muncitorii au fost prezenți în șantier, [...]; au fost întocmite foi colective de prezență (pontaje) ale muncitorilor și atașate la facturi; Situațiile de plată întocmite, aferente prestațiilor efectuate au fost recunoscute, acceptate și facturate de X către clientul M; M a recunoscut prestarea serviciilor prin acceptarea și plata facturilor emise de X.

Considerăm că X nu este răspunzătoare de neîntocmirea documentelor legale ale muncitorilor N. Dacă N a primit la muncă persoane fără încheierea unui contract individual de muncă **răspunde individual contravențional sau penal**, [...].

2. Cheltuielile în sumă de provenite din facturile emise de furnizorul de servicii SC K SRL și cheltuielile în sumă de provenite din facturile emise de SC L SRL sunt considerate [...] ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil deoarece prestarea serviciilor a fost explicit înscrisă pe facturi [...].

Nu considerăm că mai trebuiau anexate și alte documente (situații de plată).

[...] Dispoziții legale incidente:

Pct. 48 din HG nr. 44/2004 [...].

Art. 21. alin. (1) și (2) lit. k) și l) din Codul Fiscal [...].

Sintetizând dispozițiile legale mai sus citate, rezultă că pentru a avea caracter deductibil o cheltuială trebuie:

- să rezulte din cuprinsul unui act scris [...];
- să fie rezultatul unuia din serviciile prevăzute de art.21 din Codul Fiscal;
- să fie efectiv prestate, sens în care legea prevede exemplificativ documentele justificative [...].
- orice alte condiții sau justificări aduse suplimentar celor indicate supra adaugă la lege, fiind rezultatul unei interpretări neconforme a prevederilor legale incidente.

Nicio prevedere legală nu permite autorității fiscale să evalueze calitativ conținutul și complexitatea serviciilor prestate, ci exclusiv să verifice furnizarea lor efectivă. [...]. Or, acest aspect rezultă indubitabil, în condițiile legii, din depunerea înscrisurilor care dovedesc efectiv prestarea de servicii.

Mai mult, pentru contractele menționate există inclusiv **dovada prestării efective a serviciilor.**

[...] Aceleași argumente, privind eligibilitatea cheltuielilor deductibile, au fost reținute și în jurisprudența recentă, în soluționarea unor cauze având obiect similar.

Conform practicii judecătorești citate, legea fiscală română nu condiționează posibilitatea înscrierii în contabilitate a unor cheltuieli deductibile de plata efectivă a acestora, dreptul contribuabilului de a deduce aceste cheltuieli fiind născut în momentul încheierii contractului și prestării serviciului care a generat cheltuiala deductibilă (sistemul declarativ, aplicabil inclusiv în cazul dreptului de deducere a TVA).

II. Nu putem fi obligați la plata sumei de lei – reprezentând TVA suplimentară, precum și accesoriile în sumă de lei ([...]) deoarece sunt calculate eronat.

[...] Constatările organelor de control, de mai sus, în opinia noastră sunt neîntemeiate, pentru următoarele motive:

a) În ce privește TVA aferentă facturii emise de N către X considerăm că societatea noastră a înregistrat în mod corect TVA ca fiind deductibilă pentru suma de lei, deoarece așa cum am menționat mai sus considerăm deductibile cheltuielile înregistrate.

b) În ce privește TVA aferentă facturilor emise de SC L SRL și SC K SRL, considerăm că s-a înregistrat în mod corect dreptul de deducere a TVA pentru suma de lei deoarece așa cum am menționat mai sus considerăm deductibile cheltuielile înregistrate.

c) Considerăm că nu este corectă calcularea și înregistrarea sumei de lei ca fiind TVA colectată aferentă încasării de lei.

În data de 31.05.2010, X a încasat de la R suma de lei. Această plată a fost efectuată fără solicitarea X, neavând la bază niciun document emis de către X, cum ar fi factura de avans, comanda sau contract, iar în urma punctajelor ulterioare s-a constatat că această plată nu a stins la R nicio factură de materiale sau servicii, așa cum au menționat pe Ordinul de Plată "cv f servicii, materiale".

Considerăm că această sumă a fost corect înregistrată de X în contul 4511 – "Decontări cu entitățile afiliate" și eronat înregistrată de R în contul 409 "Furnizori – debitori". Mai mult, Bugetul consolidat al statului nu a fost afectat în niciun fel, deoarece X nu a colectat TVA aferentă acestei sume, iar R nu a dedus TVA.

III. Nu putem fi obligați la plata sumelor de

– lei – reprezentând contribuție CAS angajator suplimentar, precum și accesoriile în sumă de lei ([...])

–..... lei – reprezentând contribuție **CAS angajat suplimentar**, precum și accesoriile în sumă de lei ([...])
– lei – reprezentând contribuție **CAS accidente de muncă suplimentar**, precum și accesoriile în sumă de 195 lei ([...])
–..... lei – reprezentând contribuție **Șomaj angajator suplimentar**, precum și accesoriile în sumă de lei ([...])
– lei – reprezentând contribuție **Șomaj angajat suplimentar**, precum și accesoriile în sumă de lei ([...])
–..... lei – reprezentând contribuție **Fond garantare suplimentar**, precum și accesoriile în sumă de lei ([...])
–..... lei – reprezentând contribuție **Sănătate angajator suplimentar**, precum și accesoriile în sumă de ... lei ([...])
– ... lei – reprezentând contribuție **Sănătate angajat suplimentar**, precum și accesoriile în sumă de lei ([...])
– ... lei – reprezentând contribuție **Concedii și indemnizații angajator suplimentar**, precum și accesoriile în sumă de ... lei ([...])
– lei – reprezentând **Impozit pe Salarii suplimentar**, precum și accesoriile în sumă de lei ([...]) deoarece au fost calculate eronat.

[...] Constatările organelor de control, de mai sus, în opinia noastră sunt parțial neîntemeiate, pentru următoarele motive:

Sumele considerate de organele de control ca fiind asimilate veniturilor din salarii sunt sume retrase din cardurile de business ale X utilizate de și de pentru diverse cheltuieli de protocol, cheltuieli nejustificate cu documente legale. Aceste sume au fost înregistrate în contabilitatea X ca fiind nedeductibile fiscal. Aceste sume în opinia noastră nu sunt asimilate veniturilor din salarii, deoarece contractele de muncă sau de management nu le prevedeau.

Chiar și în cazul în care s-ar asimila veniturilor din salarii în mod corect trebuiau evidențiate separat sumele utilizate, de și de, precum și calculul contribuțiilor datorate, a penalităților și a majorărilor aferente.

Din evidența contabilă rezultă că dl a utilizat nejustificat suma de..... lei, iar dl a utilizat nejustificat suma de lei.

Cu privire la suma de lei, [...], trebuie să evidențiem faptul că societatea X S.A. datorează d-lui suma de lei, sumă ce reprezintă creanță salarială [...].

Având în vedere că sumele de mai sus (respectiv suma de lei, utilizată nejustificat [...], precum și suma de lei, creanță salarială datorată [...]) reprezintă venituri din salarii sau asimilate salariilor, compensarea acestor sume se impune a se efectua [...]. După compensare rezultă că suma utilizată nejustificat este de lei. La această sumă de lei urmează a se calcula obligațiile fiscale și accesoriile aferente.

[...] 2) Referitor Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.... din 27.04.2012:

Aceasta este nelegală, în opinia noastră, pentru următoarele motive:

În conformitate cu Încheierea de Ședință, pronunțată la data de 22.11.2010 de Tribunalul B, în dosarul nr...../105/2010, a fost deschisă procedura generală a insolvenței față de debitoarea S.C. X S.A..

[...] În conformitate cu prevederile Legii nr.85/2006, **creditorul ANAF [...]** a fost înscris în tabelul definitiv al creditorilor cu suma de lei.

[...] Creanța bugetară, în valoare de lei, înscrisă în tabelul definitiv, a fost achitată în luna martie 2012, [...].

S.C. X S.A., în luna martie 2012, a procedat la scăderea din gestiune, în conformitate cu art.137 alin.(2) din Legea nr.85/2006, [...]. [...]."

II. – Din Decizia de impunere nr..... din 27 aprilie 2012, respectiv din anexa la aceasta – Raportul de inspecție fiscală nr..... din 27 aprilie 2012, rezultă următoarele:

* Inspecția fiscală, finalizată la data de 27 aprilie 2012, a avut ca obiectiv al controlului verificarea modului de calcul, evidențiere, și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat reprezentate de impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuțiilor sociale aferente perioadei ianuarie 2009 – decembrie 2010.

În urma verificărilor efectuate s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală din data de 27 aprilie 2012 care a stat la baza emiterii de către A.I.F. B a Deciziei de impunere nr..... din 27 aprilie 2011. De asemenea, a fost emisă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.34 din 23 aprilie 2012 (înregistrată la organul fiscal sub nr.../27 aprilie 2012).

În acest Raport, la **Capitolul III – Constatări fiscale**, s-a consemnat (citată):

"[...] **Constatări fiscale:**

Verificarea a cuprins perioada 29.01.2009 – 31.12.2010 și s-a efectuat în conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 [...], ale H.G. nr.44/2004 [...].

[...] Potrivit proceselor verbale de control primite de la organele fiscale competente, nu au fost constatate deficiențe, cu excepția relațiilor comerciale derulate cu S.C. N S.R.L.

[...] Controlul s-a efectuat prin sondaj, [...] pe baza documentelor puse la dispoziție de conducerea societății, [...] și s-au reținut următoarele:

Anul 2009

[...] Pentru profitul impozabil determinat de societate în cuantum de lei a fost calculat și declarat un impozit pe profit de lei (anexele nr.1 și 2).

Față de impozitul pe profit total calculat de unitate, [...], la control a fost determinat pentru exercițiul fiscal 2009 un impozit total de lei, cu o **diferență suplimentară de lei** (anexa nr.1).

Impozitul pe profit stabilit suplimentar la control a rezultat urmare **majorării profitului impozabil cu cheltuieli nedeductibile** în valoare totală de lei, din care:

a) (+) lei – cheltuieli evidențiate de societate în luna septembrie 2009, în contul contabil 628.3 "Cheltuieli cu pregătirea și perfecționarea personalului", în baza a patru facturi emise de W Viena pentru taxe școlarizare (anexa nr.3). Aferent acestor facturi, nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte faptul că salariații societății au urmat cursurile respective. În baza prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 [...], **cheltuielile în valoare de lei au fost considerate la control nedeductibile fiscal.**

b) (+) lei – cheltuieli înregistrate în luna decembrie 2009 în contul contabil 6284.06 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți – subantreprenori", în baza facturii nr..../22.12.2009 în valoare totală de lei (anexa nr.4). Factura a fost emisă de S.C. N S.R.L. pentru "prestări servicii conform contract nr..../16.12.2009". Potrivit situației anexate facturii, lei (fără TVA) reprezintă contravaloare manoperă luna decembrie 2009 executată de sudori, lăcătuși și muncitori necalificați (... ore), iar lei (fără TVA) reprezintă valoare lucrări executate cu boldozer New Holland (. ore). În această situație sunt înscrise numai numărul de ore, tarifele pe categorii de muncitori, respectiv tarifele de funcționare/staționare utilaje și valoarea, **fără precizarea lucrărilor, a locației sau a altor elemente.** S.C. X S.A. **nu a prezentat alte documente semnate și ștampilate** de S.C. N S.R.L.

În vederea verificării realității și legalității prestărilor de servicii, relațiile comerciale derulate [...] au făcut obiectul unui **control încrucișat**, [...].

[...] Urmare controlului, a fost încheiat Procesul – verbal nr..../14.06.2011, prin care, pentru anul 2009, s-au constatat următoarele deficiențe:

– în baza contractului de achiziție servicii nr..../16.12.2009 având ca obiect închirierea de personal ([...]) și executarea de lucrări cu utilaje ([...]) a fost emisă către S.C. X S.A. factura nr...../22.12.2009 în valoare de lei și TVA lei;

– S.C. N S.R.L. nu a avut angajați în luna decembrie 2009;

– pentru justificarea serviciilor înscrise în factura nr..../22.12.2009, S.C. N S.R.L. nu a prezentat documente justificative legale privind prestarea efectivă a acestora, cu resurse proprii sau contractate cu terți.

Astfel, din controlul încrucișat efectuat nu a rezultat prestarea efectivă a serviciilor în valoare de lei înregistrate de S.C. X S.A. în contul de cheltuieli cu servicii prestate de terți.

Potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, coroborat cu Titlul II pct.48 din H.G. nr.44/2004 [...].

În baza acestor prevederi legale, **cheltuielile în sumă de lei au fost considerate la control nedeductibile la calculul profitului impozabil.**

c) (-) lei – cheltuieli înregistrate fără a avea la bază documente justificative (anexa nr.5), considerate de societate nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil. În fapt, aceste cheltuieli reprezintă sume plătite din conturile de card ale S.C. X S.A. utilizate de domnii și pentru diverse **cheltuieli personale** care nu au fost justificate cu documente corespunzătoare. [...]. La control s-a constatat faptul că **sumele plătite [...]** și utilizate de cele **două persoane aflate în raporturi de muncă** cu societatea **sunt de natură salarială**, așa cum prevede art.55 alin.(1) din Legea nr.571/2003 [...], coroborat cu Titlul III pct.68, 70 – 77 din H.G. nr.44/2004. Întrucât **cheltuielile personale** în sumă de lei reprezintă **avantaje asimilate salariilor**, la control acestea au fost incluse în baza de impozitare a veniturilor de natură salarială și excluse din profitul impozabil.

Potrivit prevederilor art.119, art.120 și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 [...], pentru diferența suplimentară de impozit pe profit aferentă anului 2009, de lei, au fost calculate **majorări de întârziere** în sumă de lei și **penalități de întârziere** de lei (anexa nr.6). [...].

Trim. I – III 2010

[...] La control, aferent exercițiului financiar ianuarie – septembrie 2010 s-a stabilit o pierdere fiscală în sumă de lei, cu lei mai mică decât cea calculată de societate, de lei (anexa nr.1).

Diferența de lei se compune din:

a) [...].

[...] **c) (+) lei** cheltuieli cu servicii facturate de S.C.U S.R.L...., **S.C. K S.R.L. ... și S.C. L S.R.L. ...** în lunile mai, august și septembrie 2010 pentru care nu au fost prezentate situații de lucrări (anexa nr.3).

[...] Facturile emise de S.C. K S.R.L. ... și S.C. L S.R.L. ... nu au anexate documente, iar societatea verificată nu a prezentat contracte încheiate cu aceste firme. Din explicațiile înscrise în facturi nu rezultă natura serviciilor prestate, locația, obiectivul de investiții sau alte elemente privind prestarea efectivă a serviciilor.

Potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, coroborat cu Titlul II pct.48 din H.G. nr.44/2004 [...].

În baza acestor prevederi legale, **cheltuielile în sumă de lei au fost considerate la control nedeductibile la calculul profitului impozabil.**

[...] e) (-) ... lei reprezintă cheltuieli înregistrate fără a avea la bază documente justificative, considerate de societate nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil. În fapt, aceste cheltuieli reprezintă sume plătite din conturile de card ale S.C. X S.A. utilizate de domnii și pentru diverse **cheltuieli personale** care nu au fost justificate cu documente corespunzătoare (anexa nr.5). [...].

Întrucât cheltuielile personale în sumă de ... lei reprezintă avantaje asimilate salariilor, la control acestea au fost incluse în baza de verificare a veniturilor de natură salarială și excluse din profitul impozabil.

Perioada octombrie – decembrie 2010

[...] La control, aferent exercițiului financiar octombrie – decembrie 2010 s-a stabilit o pierdere fiscală în sumă de ... lei, cu ... lei mai mică decât cea calculată de societate, de ... lei (anexa nr.1).

[...] **Recapitulând**, în ceea ce privește impozitul pe profit aferent perioadei 29.01.2009 – 31.12.2010, inspecția fiscală a stabilit următoarele:

- impozit pe profit suplimentar an 2009 lei
- majorări de întârziere aferente ... lei
- penalități de întârziere aferente lei
- diminuare pierdere fiscală exercițiu financiar 01.01 – 30.09.2010 lei
- diminuare pierdere fiscală exercițiu financiar 01.10 – 31.12.2010 ... lei

[...] TVA colectată

[...], în anul 2010, S.C. X S.A. a derulat operațiuni cu partenerul S.C. R S.A., atât în calitate de client, cât și de furnizor, Până la data de 31.12. 2010 creanțele reflectate în contul 411 "Clienți" au fost compensate cu datorii din contul 401 "Furnizori" (analitice S.C. R S.A.), rezultând creanțe neîncasate de ... lei și datorii neachitate de ... lei.

În Extrasul de cont nr...../22.11.2010 transmis de S.C. R S.A., suma de lei a fost înscrisă de aceasta ca fiind evidențiată în contul contabil de avansuri plătite 409 "Furnizori – debitori".

Extrasul a fost confirmat de S.C. X S.A. A.

În conformitate cu prevederile art.134² alin.(2) lit.b) din Codul fiscal [...], aferent avansului în sumă de lei încasat de la S.C. R S.A., la control a fost calculată **TVA colectată** în valoare de lei.

Astfel, față de TVA colectată în valoare totală de ... lei, stabilită de societate pentru intervalul 01.05. – 31.12.2010, inspecția fiscală a determinat o taxă colectată de ... lei, cu o diferență suplimentară de ... lei.

TVA deductibilă

[...] Față de taxa pe valoarea adăugată deductibilă evidențiată de societate, de ... lei, la control a fost determinată o taxă deductibilă în cuantum de ... lei, **cu ... lei mai puțin**, urmare celor prezentate în continuare:

a) În lunile mai, august și septembrie 2010, societatea a exercitat dreptul de deducere a TVA în valoare de ... lei (anexa nr.3), aferentă unor servicii facturate de S.C.U S.R.L....., S.C. K S.R.L. ... și S.C. L S.R.L. ... pentru care nu au fost prezentate situații de lucrări din care să rezulte prestarea efectivă a acestora, așa cum am prezentat la capitolul privind impozitul pe profit.

Potrivit prevederilor art.145 alin.(2) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor de bunuri și servicii, dacă aceste achiziții sunt utilizate pentru desfășurarea activității sale autorizate. Pentru serviciile a căror prestare efectivă nu a fost justificată, societatea nu face dovada utilizării lor în folosul operațiunilor sale impozabile. În consecință, în baza prevederilor legale menționate, la control **nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA în valoare de ... lei.**

[...] TVA de plată / de recuperat

Având în vedere neacordarea dreptului de deducere pentru taxa în valoare de ... lei și stabilirea TVA colectată suplimentar în cuantum de ... lei, la control a rezultat **TVA de plată suplimentară** în sumă totală de lei.

[...] Pentru TVA de plată stabilită suplimentar în sumă de lei, au fost calculate **majorări de întârziere** în sumă de ... lei. [...] **penalități de întârziere** de ... lei (anexa nr.8).

[...] Verificarea **impozitului pe veniturile din salarii și asimilate acestora** a cuprins perioada ianuarie 2009 – decembrie 2010 și s-a efectuat în baza prevederilor Titlului III din Legea nr.571/2003 [...] și ale H.G. nr.44/2004, [...].

Față de impozitul pe salarii evidențiat și declarat de societate, inspecția fiscală a stabilit un impozit pe salarii datorat suplimentar de lei (anexa nr.10), consecință fiscală a următoarei constatări:

Așa cum am prezentat și la paragraful "Impozit pe profit", [...] s-a reținut faptul că în intervalul noiembrie 2009 – octombrie 2010, au fost înregistrate cheltuieli nedeductibile fiscal, fără a avea la bază documente justificative, în valoarea totală de ... lei (anexa nr.3), din care lei în anul 2009 și ... lei în anul 2010.

[...] La control s-a constatat faptul că sumele plătite din conturile bancare [...] și utilizate de cele două persoane aflate în raporturi de muncă cu societatea sunt de natură salarială, așa cum prevede art.55 alin.(1) din Legea nr.571/2003 [...], coroborat cu Titlul III, pct.68, 70 – 77 din H.G. nr.44/2004.

Prezenta inspecție fiscală a procedat la reîncadrarea formei tranzacțiilor, a sumelor însușite de cele două persoane fizice, în vederea reflectării conținutului lor economic, în baza prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 [...]. Astfel, cheltuielile în valoare totală de ... lei [...] au fost considerate ca fiind de natură salarială și au fost impozitate ca atare, [...].

Consecința fiscală a aspectelor prezentate este stabilirea la control a unui **impozit pe veniturile din salarii și asimilate acestora suplimentar** în cuantum de lei (anexa nr.10), [...] [...].”

Pentru impozitul pe veniturile din salarii suplimentar în sumă de lei, la inspecția fiscală au fost calculate și accesorii de plată aferente (dobânzi/majorări și penalități de întârziere) în sumă totală de..... lei.

Totodată, în conformitate cu legislația specială în vigoare, pentru veniturile asimilate salariilor în sumă totală de ... lei stabilite suplimentar la control, organele de inspecție fiscală au stabilit și diferențe suplimentar datorate în conturile contribuțiilor sociale în sumă totală de lei, pentru care au calculat accesorii de plată aferente (dobânzi/majorări și penalități de întârziere) în sumă totală de lei.

III. – Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, consemnate în actul administrativ fiscal atacat, organul de soluționare a cauzei constată:

* În **Raportul de inspecție fiscală din 27 aprilie 2012**, încheiat de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală B, a fost consemnată verificarea în ceea ce privește modul de constituire, evidențiere și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat de către S.C. "X" S.A., reprezentate de impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente perioadei ianuarie 2009 – decembrie 2010, deficiențele constatate la aceste obligații fiscale fiind contestate de societatea comercială.

Obiectul principal de activitate al societății comerciale contestatoare este "*Activități de servicii anexe extracției petrolului brut și gazelor naturale*" – cod CAEN 910.

Pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit **obligații fiscale suplimentare de plată** datorate de societatea comercială la **impozitul pe profit** în sumă de lei și **accesorii de plată** aferente (dobânzi/majorări și penalități de întârziere) în sumă totală de lei, la **taxa pe valoarea adăugată** în sumă de lei și **accesorii de plată** aferente în sumă totală de lei, la **impozitul pe veniturile de natură salarială** în sumă de lei și **accesorii de plată** aferente în sumă totală de lei, iar la **contribuții sociale** în sumă de lei și **accesorii de plată** aferente în sumă totală de lei. Totodată, s-a stabilit și **diminuarea pierderii fiscale** din perioada verificată cu suma de lei.

Motivul de fapt și de drept care au stat la baza stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare au fost prezentate mai sus, la pct.II din prezenta decizie.

* Prin contestația formulată, societatea comercială contestă integral obligațiile fiscale de plată suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr..... din 27 aprilie 2012, dar motivează parțial în fapt și drept contestația formulată.

În susținerea cauzei, referitor la cheltuielile în sumă de lei provenite din facturile emise de furnizorul S.C. "N" S.R.L., contestatoare consideră că aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal deoarece "*...serviciile menționate în facturile emise [...] au fost efectiv prestate [...]; muncitorii au fost prezenți în șantier, [...]; au fost întocmite foi colective de prezență (pontaje) ale muncitorilor și atașate la facturi; Situațiile de plată întocmite, aferente prestațiilor efectuate au fost recunoscute, acceptate și facturate de X către clientul M; M a recunoscut prestarea serviciilor prin acceptarea și plata facturilor emise de X.*", considerând astfel că nu poate fi făcută răspunzătoare pentru deficiențele constatate în urma controlului încușat efectuat la furnizorul S.C. "N" S.R.L..

De asemenea, consideră deductibile fiscal cheltuielile în sumă totală de ... lei, provenite din facturile emise de furnizorii S.C. "K" S.R.L. (..... lei) și S.C. "L" S.R.L. (..... lei), deoarece "*...prestarea serviciilor a fost explicit înscrisă pe facturi [...]*".

În ceea ce privește TVA deductibilă înscrisă în facturile provenite de la cei trei furnizori mai sus menționați, consideră că are dreptul să deducă această taxă în condițiile în care cheltuielile sunt deductibile fiscal în opinia sa.

Referitor la colectarea suplimentară a TVA în sumă lei din suma de lei încasată de la S.C. "R" S.A., consideră că măsura nu este corectă, întrucât nu are la bază o factură, comandă, sau contract, iar S.C. "R" S.A. a înregistrat eronat suma platită în contul contabil 409 "Furnizori – debitori".

Pentru impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale stabile suplimentar la inspecția fiscală, contestatoarea susține că sumele retrase de cele două persoane fizice din cardurile bancare ale societății comerciale nu reprezintă venituri asimilate salariilor, întrucât contractele de muncă sau de management ale celor două persoane nu le prevedeau.

*** Față de cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației constată că organele de inspecție fiscală au stabilit corect ca fiind datorate bugetului general consolidat diferențele de plată consemnate în Decizia de impunere nr..... /27 aprilie 2012, întrucât:**

a) Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de lei și accesoriile de plată în sumă totală de lei:

Societatea comercială a contestat integral impozitul pe profit, dar a motivat contestația numai parțial, pentru impozitul în sumă de ... lei aferent cheltuielilor cu manopera și lucrările facturate de S.C. "N" S.R.L. în sumă de lei.

Referitor la aceste cheltuieli, societatea comercială nu a prezentat în afară de factură alte documente justificative întocmite, semnate și ștampilate de furnizor.

De altfel, în urma controlului încrucișat efectuat la furnizorul S.C. "N" S.R.L., județul B, s-a constatat faptul că această societate comercială nu a avut salariați în luna decembrie 2009, iar pentru justificarea serviciilor înscrise în factura nr.23 din 22 decembrie 2009 nu a prezentat documente justificative legale privind prestarea efectivă a acestora, cu resurse proprii sau contractate cu terții.

Faptul că aceste servicii au fost refacturate apoi de societatea comercială contestatoare către S.C. "M" S.A., nu dovedește prestarea serviciilor de către furnizorul S.C. "N" S.R.L..

Cu toate că în contestație se menționează că muncitorii au fost prezenți pe șantier și au fost întocmite pontaje, la controlul încrucișat nu au fost prezentate aceste pontaje pentru perioada în cauză și nu au fost înregistrate cheltuieli cu personalul în evidența contabilă a furnizorului S.C. "N" S.R.L..

Astfel, în mod corect și legal, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, coroborate cu cele ale pct.48 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, cheltuielile în sumă de lei au fost stabilite la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscal pentru exercițiul financiar al anului 2009.

Societatea comercială contestatoare alocă în mod eronat cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă totală de ... lei provenite din facturile emise de furnizorii S.C. "K" S.R.L. și S.C. "L" S.R.L. exercițiului financiar al anului 2009. În fapt aceste cheltuieli au fost înregistrate în anul 2010, exercițiu financiar în care S.C. "X" S.A. a calculat pierdere fiscală, care a fost diminuată la control, conform celor consemnate în RIF.

Contrar celor susținute de societatea comercială în contestație, din explicațiile înscrise în facturile emise de furnizorii susmenționați, nu rezultă natura serviciilor prestate, locul prestării, obiectivul de investiții sau alte elemente care să dovedească prestarea efectivă a serviciilor.

Astfel, în mod corect și legal, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, coroborate cu cele ale pct.48 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, cheltuielile în sumă de ... lei au fost stabilite la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscal pentru exercițiul financiar al anului 2010.

În concluzie, în ceea ce privește impozitul pe profit, motivațiile prezentate de contestatoare nu pot fi avute în vedere în soluționarea favorabilă a contestației.

Drept urmare, pentru acest capăt de cerere, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei și accesorii de plată aferente în sumă totală de ... lei, și ca nemotivată pentru impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei și accesorii de plată aferente în sumă totală de... lei.

b) Referitor la TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de lei și accesoriile de plată în sumă totală de lei:

Societatea comercială a contestat integral TVA stabilită suplimentar de plată, dar a motivat contestația numai parțial, pentru TVA în sumă de ... lei aferentă serviciilor facturate de S.C. "N" S.R.L., S.C. "K" S.R.L. și S.C. "L" S.R.L. și avansului încasat de la S.C. "R" S.A..

Conform facturii nr.40/31 mai 2010 emisă de S.C. "N" S.R.L., societatea comercială contestatoare a dedus TVA deductibilă în sumă de lei (..... lei x 19%). Urmare controlului încrucișat efectuat la acest furnizor s-a constatat că la factura nr.40/31 mai 2010, în valoare totală de lei, sunt atașate devize pe tipuri de lucrări. Pentru lucrarea "conductă amestec" în valoare de lei (fără TVA), S.C. "N" S.R.L. nu a prezentat documente de achiziție a

materialelor încorporate în lucrare, înscrise în deviz. Astfel, pentru serviciile de echipare sondă a căror prestare efectivă nu a fost justificată (..... lei), societatea comercială contestatoare nu a făcut dovada utilizării lor în folosul operațiunilor sale taxabile, așa cum se prevede la art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal. În consecință, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au anulat dreptul de deducere a TVA deductibilă în sumă de lei.

În ceea ce privește achiziția serviciilor consemnate în facturile emise de furnizorii S.C. "K" S.R.L. și S.C. "L" S.R.L., prestarea efectivă a acestor servicii nu a fost dovedită de societatea comercială contestatoare (așa cum am prezentat mai sus la impozitul pe profit), astfel că, în mod corect și legal, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, la inspecția fiscală a fost anulat dreptul de deducerea a TVA deductibilă în sumă totală de lei.

În ceea ce privește încasarea la data de 31 mai 2010 a sumei de lei de la S.C. "R" S.A. București, fără ca această sumă să fie solicitată de societatea comercială contestatoare, fără a avea la bază factură, comanda sau contract – așa cum se susține în contestație, organele de inspecție fiscală au reținut faptul că S.C. "X" S.A. A nu a restituit suma în cauză și, mai mult, la finele anului 2010, a confirmat Extrasul de cont nr..../22 noiembrie 2010 transmis de S.C. "R" S.A. București, în care suma de lei a fost înscrisă ca fiind evidențiată în contul contabil de avansuri plătite 409 "Furnizori – debitori".

Astfel, în conformitate cu prevederile art.134² alin.(2) lit.b) din Codul fiscal, exigibilitatea TVA a intervenit la data de 31 mai 2010, când a fost încasată suma de lei, iar societatea comercială contestatoare era obligată să colecteze TVA în sumă de lei (..... lei * 19/119), obligație care nu a fost respectată, fapt ce a determinat colectarea suplimentară a taxei la inspecția fiscală.

În concluzie, în ceea ce privește TVA, motivațiile prezentate de contestatoare nu pot fi avute în vedere în soluționarea favorabilă a contestației.

Drept urmare, pentru acest capăt de cerere, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru TVA suplimentară în sumă de ... lei și accesorii de plată aferente în sumă totală de ... lei, și ca nemotivată pentru TVA suplimentară în sumă de ... lei și accesorii de plată aferente în sumă totală de ... lei.

c) Referitor la impozitul pe veniturile din salarii stabilit suplimentar în sumă de lei, contribuții sociale în sumă totală de lei și accesorii de plată în sumă totală de ... lei:

Motivația contestatoarei, potrivit căreia sumele retrase din cardurile bancare ale societății de către cele două persoane fizice salariate pentru cheltuieli personale "...nu sunt asimilate veniturilor din salarii, deoarece contractele de muncă sau de management nu le prevedeau.", nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

Codul fiscal nu condiționează includerea în categoria avantajelor asimilate veniturilor salariale a unor astfel de sume plătite persoanelor angajate, de înscrierea lor în contractele de muncă individuale sau de management.

Din contră, conform prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal:

"Art. 11. – (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 unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției."

Astfel, în perioada noiembrie 2009 – octombrie 2010, deși au fost considerate nedeductibile fiscal, societatea comercială contestatoare a înregistrat cheltuieli în sumă totală de ... lei, din care lei în anul 2009 și ... lei în anul 2010, reprezentând sume încasate de două persoane fizice salariate, din carduri bancare, pentru care nu au prezentat documente justificative.

Conform prevederilor art.55 alin.(1) din Codul fiscal, coroborate cu cele ale pct.68 și 70–77 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, în mod corect sumele încasate de cele două persoane salariate ale societății comerciale contestatoare au fost asimilate veniturilor de natură salarială pentru care aceștia datorează impozit, precum și contribuții sociale datorate atât de angajator, cât și de salariați.

Drept urmare, pentru acest capăt de cerere, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozit pe veniturile din salarii în sumă de lei, contribuții sociale în sumă totală de lei și accesorii de plată aferente în sumă totală de ... lei.

d) Referitor la măsura diminuării pierderii fiscale cu suma de lei:

Deși societatea comercială a înscris în contestație ca act administrativ fiscal atacat și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.34/23 aprilie 2012, în cuprinsul pct.2) pag.7–8 din contestație nu face nicio referire la constatările reținute și măsurile dispuse.

În consecință, pentru acest capăt de cerere, contestația urmează a fi respinsă ca nemotivată.

Drept urmare, având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că societatea comercială contestatoare datorează bugetului general consolidat obligațiile de plată suplimentare stabilite la impozitul pe profit, TVA, impozitul pe veniturile salariale și contribuții sociale, ca și accesoriile de plată aferente acestora, așa cum sunt consemnate în Decizia de impunere nr..... .. din 27 aprilie 2012.

Contestatoarea are și obligația de a diminua pierderea fiscală, conform Dispoziției de măsuri nr.34/23 aprilie 2012.

IV. – Concluzionând analiza pe fond a contestației formulate de Societatea Comercială “X” S.A., cu sediul în municipiul A, județul B, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..... .. din 27 aprilie 2012 și Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.34 din 23 aprilie 2012, acte administrative fiscale emise de A.I.F. B, în conformitate cu prevederile alin.(1) al art.216 din Ordonanța Guvernului Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:

D E C I D E :

1. – Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de ... lei – din care:

- impozit pe profit stabilit suplimentar de plată lei;
- accesorii de plată aferente impozitului pe profit suplimentar lei;
- taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată lei;
- accesorii de plată aferente TVA stabilită suplimentar lei;
- impozit pe veniturile de natură salarială stabilit suplimentar de plată lei;
- accesorii de plată aferente impozitului pe veniturile de natură salarială lei;
- contribuții sociale stabilite suplimentar de plată lei;
- accesorii de plată aferente contribuțiilor sociale lei.

2. – Respingerea contestației ca nemotivată pentru suma totală de ... lei – din care:

- impozit pe profit stabilit suplimentar de plată lei;
- accesorii de plată aferente impozitului pe profit suplimentar lei;
- taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată lei;
- accesorii de plată aferente TVA stabilită suplimentar lei;
- diminuarea pierderii fiscale lei.

3. – În conformitate cu prevederile alin.(2) al art.218 din O.G. nr.92/2003, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, și ale alin.(1) al art.11 din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, prezenta decizie poate fi atacată – în termen de 6 (șase) luni de la data primirii acesteia – la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Curții de Apel A.

DIRECTOR EXECUTIV,