



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , .X., CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48
Email:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**Decizia nr. 210 / 30.06.2015
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. S.R.L.
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din
cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 921495/07.10.2014**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr. .X./03.10.2014, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. 921459/07.10.2014, cu privire la contestația formulată de **S.C. .X. S.R.L.**, cu sediul în .X., Str. .X., Județul .X., C.U.I. .X., .X..

S.C. .X. S.R.L. contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-MC .X./30.05.2014, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X./30.05.2014, respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - TVA;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente TVA;
- .X. lei - contribuția individuală de asigurări sociale reținute de la asigurați;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținute de la asigurați;

.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținute de la asigurați;

.X. lei - contribuția de asigurări pentru accidente de munca și boli profesionale datorate de angajator;

.X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru accidente de munca și boli profesionale datorate de angajator;

.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru accidente de munca și boli profesionale datorate de angajator;

.X. lei - contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;

.X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;

.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;

.X. lei - contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;

.X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;

.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;

.X. lei - contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;

.X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;

.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;

.X. lei - contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;

.X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;

.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;

.X. lei - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;

.X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;

.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;

.X. lei - contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;

.X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;

.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;

.X. lei - impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;

.X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;

.X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;

.X. lei - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;

.X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;

.X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;

.X. lei - vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate;

.X. lei - majorări de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate;

.X. lei - penalități de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

Față de data comunicării Deciziei privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-MC .X./30.05.2014, respectiv **30.06.2014**, potrivit confirmării de primire, anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv în data de **31.07.2014**, data poștei, așa cum rezultă din documentul de transport nr. .X. emis de .X., atașat plicului în care contestația a fost transmisă la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, aflat în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. c) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data formulării contestației **S.C. .X. S.R.L.** făcând parte din categoria marilor contribuabili, figurând la poziția nr. .X. din Anexa nr. 1 la O.P.A.N.A.F. nr. 3749/2013 pentru aprobarea Listei marilor contribuabili, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. .X. S.R.L.**

Prin adresa nr. .X./20.10.2014 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. 921569/21.10.2014, **S.C. .X. S.R.L.** a

precizat cuantumul sumei contestate, individualizată pe categorii de obligații bugetare, majorându-și pretențiile cu privire la suma contestată, respectiv cu suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente TVA;
- .X. lei - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-MC .X./30.05.2014, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC .X./30.05.2014, **S.C. .X. S.R.L.** solicită anularea în parte a deciziei de impunere mai sus enunțată, aducând următoarele argumente:

Anul 2006

Societatea susține că, în mod netemeinic, organele fiscale au considerat ca fiind nedeductibile fiscal cheltuielile cu consultanța în valoare de .X. lei facturate de S.C. .X. S.R.L., întrucât pentru justificarea acestei prestații a pus la dispoziția organului de control contractul de consultanță nr. .X./10.01.2006 și rapoartele lunare de activitate întocmite în perioada ianuarie-decembrie 2006, conform prevederilor din titlul II pct. 48 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

Societatea susține că, utilitatea încheierii acestui contract este ilustrată de creșterea cifrei de afaceri în anii următori cu peste 40%, și creșterea numărului de clienți și furnizori cu peste 50%.

Aceeași situație a fost și în cazul cheltuielilor cu servicii de intermediere în comerțul cu produse specifice societății (facturile emise de S.C. .X. S.R.L.), situație în care organul de control a tratat ca și cheltuieli nedeductibile fiscal suma de .X. lei, deși societatea susține că a prezentat contractul de prestări servicii încheiat între părți.

De asemenea societatea contestă faptul că organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibile fiscal cheltuielile cu serviciile prestate în baza unor facturi emise de S.C. .X. S.R.L. în sumă de .X. lei și

S.C. .X. S.R.L. în sumă de .X. lei, pe considerentul că nu au fost prezentate la control devize, situatii de lucrari sau procese-verbale de receptie care sa justifice prestarea in fapt a serviciului.

Societatea susține că a prezentat organelor de control atat contracte cat si devize de lucrari, documente prevazute in titlul II, pct. 48 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

Societatea precizează că aceste aspecte au fost reiterate de organele de inspecție fiscală in decizia de impunere contestată și la impozitul pe profit aferent anului 2010 și contestă suma de .X. lei reprezentând venituri neimpozabile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile (stabilite de organele de inspecție fiscală) in baza unor facturi de prestări servicii emise de S.C. .X. S.R.L..

Anul 2008

Societatea susține că, in mod netemeinic, organele de inspecție fiscală au stabilit ca suma de .X. lei, aferenta facturilor emise de furnizorul S.C. .X. S.R.L. este nedeductibila fiscal motivand si in acest caz ca nu s-a justificat realizarea efectiva a lucrarilor pentru instalatiile de incalzire, deși s-au prezentat atat contracte, cat si devize pentru aceste lucrari.

În cazul facturilor emise de S.C. .X. S.R.L. emise in baza contractului nr. .X./15.10.2008 in valoare de .X. lei (fără TVA), societatea susține că organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu prestările de servicii de construcții metalice, deși a prezentat la control contractul si situatiile de lucrari efectuate in baza acestuia. Motivele invocate au fost acelea că, in urma unui control incrucisat, s-a constatat că furnizorul nu avea înregistrate în contabilitate facturile emise către **S.C. .X. S.R.L..**

Societatea considera ca nu este corecta sanctionarea sa pentru faptul ca un furnizor de servicii si-a incalcat obligatiile prevazute de legea contabilitatii. In acest sens s-a pronuntat si CJE prin Decizia nr. C - 107/13 (Firin) din martie 2014.

De asemenea, societatea susține că, un alt motiv netemeinic retinut in raportul de inspectie fiscală, care a stat la baza emiterii deciziei contestate, este acela ca, la data efectuarii lucrarilor nu era emisa autorizatia de construcție. Or, dupa cum se consemneaza in raport, proiectul a fost elaborat in anul 2010 tocmai in vederea intrarii in legalitate, lucru permis de legislatia specifica constructiilor. Se putea considera ca nu a existat necesitatea efectuarii acestor lucrari doar in conditiile in care se impunea demolarea acestor lucrari, lucru care nu s-a intamplat, iar societatea consideră că a justificat realizarea efectiva a lucrarilor si prin faptul ca a efectuat plati pentru contravaloarea acestor lucrari.

Societatea susține că acest aspect a fost reiterat de organele de inspecție fiscală în decizia de impunere contestată și la pct. 16 pag. 26 și pct. 12 pag 40.

Societatea susține că, organul de control a reintregit baza de impozitare pentru impozitul pe profit datorat pentru anul 2008 cu suma de .X. lei, suma ce reprezintă prețul terenului situat în .X., str. .X., jud. .X., cumpărat de aceasta de la soții .X. și .X..

Tranzacția a avut la bază antecontractul de vânzare-cumpărare încheiat între cele două părți în anul 2008 având ca obiect promisiunea de vânzare a soților .X. a acestui imobil. Aceasta vânzare urma să aibă loc după radierea ipotecii constituite în favoarea .X. S.A. pentru garantarea unui credit contractat de promitentul-cumpărător S.C. .X. S.R.L.

Prețul urma să fie plătit în 18 rate bilunare de câte .X. lei fiecare, contractul urmând a fi încheiat după plata integrală a prețului.

Pentru achitarea prețului s-au emis în favoarea vânzătorilor .X. și .X. un număr de 15 bilete la ordin în valoare totală de .X. lei, cu scadențe în perioada 19.04.2008-29.12.2008.

În data de 28.01.2014 s-a încheiat contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. .X./2014 la BNP .X., act prin care acest teren a intrat în proprietatea **S.C. .X. S.R.L.**

Motivele pentru care aceasta cheltuială a fost considerată nedeductibilă fiscal de către organele de inspecție fiscală sunt următoarele:

- 4 bilete la ordin din cele emise au fost girate de către dna .X. în favoarea dnei .X., care le-a girat mai departe către S.C. .X. S.R.L. Prin această operațiune s-a restituit de către dna .X. avansuri de trezorerie acordate anterior;

- 7 bilete la ordin în valoare de .X. lei au fost girate în favoarea S.C. .X. S.R.L. care, le-a girat ulterior către S.C. .X. S.R.L. în vederea stingerii unor obligații decurgând din tranzacții comerciale derulate cu S.C. .X. S.R.L.;

- 2 bilete la ordin au fost girate în favoarea d-lui .X. care le-a girat în favoarea S.C. .X. S.R.L., girate ulterior în favoarea S.C. .X. S.R.L., tot pentru stingerea unor obligații comerciale;

- 1 bilet la ordin în valoare de .X. lei a fost girat în favoarea d-lui .X. care la rândul său l-a girat în favoarea S.C. .X. S.R.L. iar această societate l-a girat în favoarea S.C. .X. S.R.L..

Astfel, contestatara susține că, organele de inspecție fiscală au procedat la reincadrarea formei tranzacțiilor, după cum urmează:

- în lipsa unei tranzacții efectiv încheiate între S.C. .X. S.R.L. și soții .X. s-a considerat că nu au existat obligații reale de plată în favoarea acestora, antecontractul de vânzare-cumpărare fiind considerat fără obiect;

- avansurile justificate prin gir de catre dna .X. au fost incadrate ca distribuii de dividende in favoarea acesteia;
- sumele girate in favoarea dlui .X. si .X. au fost asimilate veniturilor de natura salariala, stabilindu-se obligatii de plata la bugetul asigurarilor sociale de stat si fondurilor speciale.

Societatea considera ca fiind eronate concluziile organului de control, avand in vedere urmatoarele:

Este incorecta constatarea cum ca tranzactia nu s-a incheiat efectiv intre vanzatori si societate avand in vedere incheierea contractului de vanzare-cumparare dintre parti la data de 28.01.2014;

De asemenea, este incorecta si afirmatia ca antecontractul a ramas fara obiect, lucru care tradeaza confuzia facuta de organul de control intre obiectul antecontractului de vanzare-cumparare si obiectul contractului de vanzare-cumparare. Astfel, obiectul antecontractului de vanzare-cumparare il constituie obligatia vanzatorului de a incheia in viitor un contract de vanzare-cumparare și nicidecum transferul dreptului de proprietate asupra acestuia, cum incorect considera organul de control. Avand in vedere faptul ca terenul care a facut obiectul fizic (material) al antecontractului de vanzare-cumparare a trecut in proprietatea S.C. .X. S.R.L. prin incheierea contractului autentic de vanzare-cumparare, este evident ca, in mod corelativ, societatea era obligata sa platesca si pretul acestui imobil, lucru care s-a si intamplat.

Esential este faptul ca biletele la ordin cu care s-a facut plata au fost emise in favoarea vanzatorilor ca obligatie corelativa. Faptul ca, ulterior aceste instrumente au fost girate in favoarea unor persoane care au diverse legaturi cu societatea si care au stins prin gir obligatii pe care le aveau cu aceasta, nu goleste raportul obligational initial de continut economic.

Societatea susține că, daca s-ar mentine concluzia organului de inspectie fiscala, si anume ca platile facute in contraprestatia acestui teren nu au continut economic ar lipsi contractul in cauza in conditiile in care, terenul a trecut in proprietatea societatii astfel încât, evident si pretul trebuia achitat.

De asemenea, societatea susține că aceasta interpretare eronata a operatiunii a generat cheltuieli suplimentare la bugetul asigurarilor sociale de stat si cheltuieli suplimentare de natura impozitului pe dividende, sumele respective fiind consemnate în preambulul prezentei decizii.

Anul 2009

Societatea susține că organele de inspectie fiscala au reincadrat cheltuielile cu serviciile in suma de .X. lei facturate de S.C. .X. S.R.L., considerandu-se ca aceste servicii nu pot fi justificate din punct de vedere al necesitatii si prestarii in fapt. Societatea precizează că a prezentat organelor de control, atat contractul de management nr. .X. din 01.06.2007, actul aditional din 01.09.2007 la acest contract, precum si rapoartele de activitate

elaborate in vederea justificarii prestatilor executate, indeplinindu-se astfel conditiile legale pentru a considera aceste cheltuieli ca fiind deductibile fiscal.

Societatea mentioneaza de asemenea ca, alaturi de serviciile de management, furnizorul a executat si servicii de reconditionare si intretinere la mobilierul de birou, de expunere si vanzare detinute de beneficiar.

Societatea sustine ca acest aspect a fost reiterat de organele de inspectie fiscala in decizia de impunere contestata si la impozitul pe profit aferent anului 2011 si la capitolul de TVA. Astfel, societatea contestă suma de .X. lei reprezentand cheltuieli cu servicii de consultanta manageriala, in baza facturilor emise de S.C. .X. S.R.L., in perioada ianuarie – octombrie 2011, stabilite ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil de catre organele de inspectie fiscala, precum si TVA aferenta facturilor emise de S.C. .X. S.R.L. in perioada august 2007 – octombrie 2011, in suma totala de .X. lei.

Societatea precizeaza ca, organele de inspectie fiscala au considerat ca suma de .X. lei facturata de furnizorul S.C. .X. S.R.L., reprezentand servicii de transport, este nedeductibila fiscal, motivul fiind acela ca S.C. .X. S.R.L. detinea la momentul respectiv un parc auto propriu.

Societatea sustine ca concluzia este eronata intrucat nicio norma legala nu interzice relatii comerciale de transport cu un tert, chiar in conditiile detinerii unui parc auto propriu si mentioneaza ca in anumite conditii poate fi economic mai avantajos prestarea unui serviciu de catre un tert decat utilizarea mijloacelor din parcul auto propriu (de exemplu, prin bursa de transport, se poate intampla ca un transportator tert sa fie mai aproape de locul de incarcare astfel incat efectuarea unui transport "pe plin" de catre un tert sa fie mai avantajoasa economic decat trimiterea unui mijloc de transport propriu de la o alta destinatie la acest loc de incarcare).

Societatea sustine ca acest aspect a fost reiterat de organele de inspectie fiscala in decizia de impunere contestata si la capitolul de TVA. Astfel, societatea contestă suma de .X. lei reprezentand TVA aferenta facturii nr. .X./31.05.2009 in suma de .X. lei emisa de S.C. .X. S.R.L., precum si impozitul pe profit aferent.

Societatea sustine ca, organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibile fiscal cheltuielile reprezentand lucrari de amenajare showroom consemnate in 29 de facturi emise de S.C. .X. S.R.L. in valoare totala de .X. lei, desi a pus la dispozitia acestora, atat contractul de prestari servicii, cat si devizul analitic intocmit pentru lucrarile executate.

Societatea precizeaza ca intelege sa conteste cheltuielile in suma de .X. lei, aferente anului 2010 si in suma de .X. lei aferente anului 2011 si de asemenea suma de .X. lei reprezentand TVA aferenta facturilor emise de S.C. .X. S.R.L. dedusa in 2009.

Societatea mentioneaza ca in perioada iulie 2009-februarie 2012 a dedus TVA in valoare totala de .X. lei evidentiata in facturi emise in favoarea sa de catre S.C. .X. S.R.L. (actualmente SC .X. SRL). Aceste facturi constau in achizitii de hale si structuri metalice de diferite dimensiuni si valori, elemente de acoperis, rafturi metalice etc. efectuate pe baza de contracte incheiate intre societate si furnizor, iar conform intelegerii contractuale dintre parti, livrarea bunurilor avea loc numai dupa primirea unei comenzi ferme din partea beneficiarului.

De asemenea, tot potrivit clauzelor contractuale, in cazul in care, in termen de trei ani de la semnarea acestor contracte nu intervine nicio comanda ferma din partea beneficiarului, contractul se considera nul de drept, facturile emise de furnizor urmand a fi stornate.

Asadar, partile, de comun acord au convenit ca existenta contractului de livrare sa fie afectata de un termen extinctiv de trei ani (termen in care, daca nu exista nicio comanda, contractul urma a fi considerat nul iar prestatiile executate in baza acestuia sa fie restituite) si de o conditie suspensiva (executarea efectiva a contractului urmand sa se faca dupa comanda facuta de beneficiar).

In momentul in care S.C. .X. S.R.L. a constatat ca nu exista perspective de executare a acestor contracte (in cazul unor contracte se implinise termenul extinctiv), iar la inceputul anului 2012 s-a constatat ca societatea furnizoare are un alt asociat, o alta denumire, un alt sediu si ca nici un reprezentant nu a mai putut fi contactat, a formulat doua actiuni in rezolutiunea acestor contracte si pentru anulara facturilor emise in baza acestora.

Aceste actiuni au format obiectul dosarelor nr. .X./2012 si .X./2012, care s-au finalizat prin Sentinta nr. .X./2013, ramasa irevocabila, iar cauza dosarului nr. .X./2012 a fost suspendata. Prin Sentinta nr. .X./2013 pronunțată de Tribunalul .X. la data de 21.02.2013, actiunea S.C. .X. S.R.L. a fost admisa si s-a dispus rezolutiunea contractelor de livrare si anulara facturilor emise in baza acestora.

Societatea mentioneaza faptul ca, in luna august 2012 a stornat din proprie initiativa toate facturile emise in baza acestor contracte, platind obligatiile fiscale generate de facturile emise.

Societatea sustine ca, in mod netemeinic organele de inspectie fiscala au considerat ca toate aceste contracte nu au un continut economic, negenerand venituri si cheltuieli, fluxuri de bunuri si disponibilitati si ca bunurile nu au intrat niciodata in patrimoniul sau, facandu-se o confuzie intre momentul transferului dreptului de proprietate si predarea efectiva a bunului care face obiectul acestor contracte, in cazul bunurilor individual determinate, transferul de proprietate intervenind in momentul realizarii acordului de vointa

dintre parti (momentul semnării contractului și al emiterii facturii) chiar dacă predarea efectivă a bunului se face la un termen ulterior sau dacă această predare este afectată de o condiție suspensivă.

Având în vedere acest aspect, precum și prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea consideră că a procedat în mod legal exercitându-și dreptul de deducere, întrucât atât Codul civil, cât și Codul fiscal prevăd posibilitatea exercitării dreptului de deducere pentru bunurile ce urmează să fie livrate.

De asemenea, societatea consideră că, tot în mod legal a procedat la declararea obligațiilor de plată deduse inițial, după împlinirea termenului extinctiv prevăzut în contractele amintite sau în momentul în care a constatat că există motive ca livrările să nu se mai execute. În acest sens s-a pronunțat și Curtea Europeană de Justiție prin Decizia nr. C - 107/13 (Firin) din martie 2014.

Societatea susține că, practic, în condițiile în care ar fi obligată la plata majorărilor și penalităților de întârziere calculate în perioada dintre semnarea contractelor - emiterea facturilor și data stornării din proprie inițiativă a acestor facturi, s-ar considera că, la data înregistrării acestora în contabilitate nu era îndeplinit dreptul de deducere fiscală, lucru neadevărat, pentru motivele mai sus arătate.

Societatea susține că aceste aspecte au fost reiterate de organele de inspecție fiscală în decizia de impunere contestată la pct. 12 pag. 21, pct. 9 pag. 24, pct. 12 pag. 25, pct. 22 pag. 43 și pct. 28 pag. 45.

Totodată, societatea contestă accesoriile calculate pentru suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor evidențiate în facturile de achiziție emise de S.C. .X. S.R.L. în perioada 2009-2010.

De asemenea, societatea contestă TVA în suma de .X. lei stabilită de organele de inspecție fiscală ca nedeductibilă, aferentă facturilor în sumă totală de .X. lei, emise de S.C. .X. S.R.L. (actualmente SC .X. SRL) pentru lucrările ce trebuiau executate în .X., unde S.C. .X. S.R.L. are închiriat un spațiu cu destinația de showroom birouri, depozitare și comercializare materiale de construcții, al cărui proprietar este SC I.X. SRL.

Anul 2010

Societatea susține că, organele de inspecție fiscală au considerat că suma de .X. lei reprezentând cheltuieli înregistrate cu lipsurile din gestiune este nedeductibilă fiscal.

Societatea consideră că această soluție este eronată întrucât aceste înregistrări nu sunt rezultatul unei inventarieri globale a unei gestiuni ci a unor operațiuni de ajustare a stocurilor prin punerea de acord a stocurilor factice cu cele scriptice.

Prin nota explicativa nr. .X./2013 dl. .X., in calitate de Director economic, a aratat faptul ca inregistrarile in cauza au la baza reglari de stocuri pentru bunuri confundabile. Avand in vedere ca se comercializeaza peste 30 mii de repere este imposibil *"sa nu existe erori datorate confuziei intre produse. Erorile apar atât la receptie cat si la transferul intre gestiuni sau la livrarea produselor. Aceste operatiuni vin sa corecteze aceste greseli. Corectiile se fac prin inregistrarea pe venituri impozabile si cheltuieli deductibile deoarece sunt aferente unor bunuri confundabile"*.

Societatea susține că acest aspect a fost reiterat și la pct. 15 pag. 25, pct. 6 pag. 52 (TVA), pct. 12 pag. 54 (TVA) din decizia de impunere.

Anul 2011

Societatea susține că, organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibilă fiscal suma de .X. lei, reprezentand cheltuieli cu chiria si intretinerea, facturate de S.C. .X. S.A. motivand aceasta prin faptul ca in contract spatiul inchiriat avea destinatia de locuinta personala.

Societatea susține că, în realitate aceste cheltuieli erau destinate pentru cazarea personalului propriu aflat in deplasare la .X. (revizori, organele de conducere, etc.), cheltuieli deductibile fiscal. Faptul ca in contract se mentioneaza că aceste spatii pot fi utilizate doar ca locuinta personala nu este de natura a schimba caracterul deductibil al cheltuielii dat fiind faptul ca un contract se interpreteaza dupa vointa reala a partilor si nu dupa termenii folositi in cuprinsul acestuia. Este evident ca aceste cheltuieli au fost facute in interesul societatii si nicidecum in interesul personal al angajatilor, contrar constatarilor organelor de inspecție fiscală.

De asemenea, societatea contestă TVA fără drept de deducere în suma de .X. lei stabilită de organele de inspecție fiscală, aferentă facturilor de închiriere emise de S.C. .X. S.A. în cursul anului 2012.

Cu privire la taxa pe valoarea adaugata în valoare totala de .X. lei aferentă facturilor emise de furnizorul S.C. .X. S.R.L. (actualmente S.C. .X. S.R.L.), în perioada iunie 2009 – noiembrie 2011, societatea susține că, in mod eronat organele de inspecție fiscală au considerat-o ca fiind nedeductibila fiscal, calculand si majorari si penalitati de intarziere la întreaga sumă, aducând în susținere aceleași argumente ca în cazul relației cu SC .X. SA.

Societatea susține că, tot in mod eronat si pentru aceleasi motive s-a considerat TVA nedeductibila fiscal în suma de .X. lei evidentiata in factura .X./07.03.2012 emisa de furnizorul S.C. .X. S.R.L.

Societatea mentioneaza ca prin Sentinta nr. .X./2012 pronuntata de Tribunalul .X. in dosarul nr. .X./2012, s-a dispus la solicitarea societății

rezolutiunea contractului de livrare incheiat cu acest furnizor, anulandu-se si factura emisa in baza acestuia.

Pentru aceste motive societatea considera nelegala decizia privind calcularea majorarilor si penalitatilor de intarziere pana la data stornarii facturii, intrucat contractul nu s-a realizat din motive independente de vointa societății și face trimitere la Decizia CJE amintita la sectiunile anterioare.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibila fiscal TVA in suma de .X. lei din factura de avans nr. .X./25.09.2008, emisa de furnizor S.C .X. S.R.L, motivul fiind acela ca societatea nu era in posesia originalului facturii.

Societatea mentioneaza ca detine o copie conforma cu originalul semnata de reprezentantul legal al furnizorului, fiind indeplinite conditiile prevazute la art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

Societatea susține că s-a stabilit ca fiind nedeductibila fiscal TVA in suma de .X. lei aferenta serviciilor facturate de S.C. .X. S.R.L conform facturii nr. .X./28.08.2007, in ciuda faptului ca societatea a prezentat atat contractul de prestari servicii, cat si actul aditional la acesta. Avand in vedere faptul ca societatea a justificat prestatia, considera nelegala solutia organelor de inspecție fiscală.

Societatea susține că s-a considerat nedeductibilă fiscal TVA in suma de .X. lei evidentiata în anul 2007 in facturile emise de S.C .X. S.R.L, S.C. .X. S.R.L si S.C. .X. S.R.L. in ciuda faptului ca a prezentat contracte si rapoarte de activitate emise in baza acestora.

De asemenea, contestatara susține că organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibilă fiscal TVA în suma de .X. lei facturata de S.C. .X. S.R.L. în cursul lunilor august – septembrie 2008, avand in vedere faptul ca aceste facturi au fost stornate in anul 2009, lucrarile nefiind executate și considera ca nu se impune calcularea de majorari si penalitati aferente TVA din aceste facturi.

Societatea susține că, organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibilă fiscal TVA in suma de .X. lei aferenta facturilor emise de S.C. .X. S.R.L. în cursul lunii aprilie 2010, motivul fiind faptul ca furnizorul nu si-a inregistrat in contabilitate aceste facturi.

Societatea considera nelegala aceasta decizie avand in vedere ca nu are nicio culpa in ce priveste acest aspect, organelor de inspecție fiscală fiindu-le prezentat si contractul in baza carora s-au prestat serviciile facturate.

Societatea susține de asemenea că, în mod netemeinic s-a considerat în luna mai 2010, ca fiind nedeductibilă fiscal TVA în suma de .X. lei (.X. lei – .X. lei) pentru motivul că, în urma controlului încrucișat efectuat la S.C. .X. S.R.L. s-a constatat că în contabilitatea acesteia s-a evidențiat TVA în suma de doar .X. lei, în loc de .X. lei.

Societatea consideră că suma reală este cea înscrisă în contabilitatea sa, având în vedere faptul că deține originalul facturii întocmită cu toate elementele prevăzute la art. 155 Cod fiscal și după cum s-a hotărât prin Decizia nr. C - 107/13 (Firin) din martie 2014 CJE, contribuabilului nu îi pot fi imputate fapte ilicite comise de cocontractanți atâta timp cât conduita este corectă.

Societatea precizează că organele de inspecție fiscală au colectat TVA aferentă unor relații cu parteneri care datorează sume către societate și nu au plătit, nicidecum sume în avans către S.C. .X. S.R.L..

Asfel organele de inspecție fiscală au calculat TVA suplimentară în suma de .X. lei aferentă relațiilor cu S.C. .X. S.R.L., .X. lei aferentă relațiilor cu S.C. .X. S.R.L. și .X. lei aferentă relațiilor cu S.C. .X. S.R.L., în total în sumă de .X. lei, deși în realitate toate aceste societăți datorează sume de bani către societate.

Asfel, conform fișei partenerilor/client/furnizori sumele datorate de aceste societăți sunt:

- S.C. .X. S.R.L. datorează suma de .X. lei;
- S.C. .X. S.R.L. datorează suma de .X. lei;
- S.C. .X. S.R.L. datoră la data de 28.12.2012 suma de .X. lei.

Societatea consideră că TVA suplimentară calculată de organele de inspecție fiscală în suma de .X. lei și majorările și penalitățile aferente nu pot fi acceptate pe motivul demonstrat de fișele de parteneri anexate, faptul că toate aceste societăți datorează sume de bani către S.C. .X. S.R.L., nu reprezintă avansuri plătite și deci nu avea obligația legală de colectare a TVA.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-MC .X./30.05.2014, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X./30.05.2014, s-au stabilit în sarcina **S.C. .X. S.R.L.**, obligații fiscale suplimentare datorate bugetului de stat în sumă totală de **.X. lei**, reprezentând:

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

- .X. lei - TVA;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente TVA;
- .X. lei - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei - contribuția individuală de asigurări sociale reținute de la asigurați;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținute de la asigurați;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținute de la asigurați;
- .X. lei - contribuția de asigurări pentru accidente de munca și boli profesionale datorate de angajator;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru accidente de munca și boli profesionale datorate de angajator;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru accidente de munca și boli profesionale datorate de angajator;
- .X. lei - contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei - contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei - contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei - contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;

.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;

.X. lei - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;

.X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;

.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;

.X. lei - contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;

.X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;

.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;

.X. lei - impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;

.X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;

.X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;

.X. lei - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;

.X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;

.X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;

.X. lei - vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate;

.X. lei - majorări de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate;

.X. lei - penalități de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate;

din care societatea contestă suma de **.X. lei**, reprezentând:

.X. lei - impozit pe profit;

.X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

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

.X. lei - TVA;

.X. lei - majorări de întârziere aferente TVA;

.X. lei - penalități de întârziere aferente TVA;

.X. lei - contribuția individuală de asigurări sociale reținute de la asigurați;

.X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținute de la asigurați;

.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținute de la asigurați;

.X. lei - contribuția de asigurări pentru accidente de munca și boli profesionale datorate de angajator;

.X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru accidente de munca și boli profesionale datorate de angajator;

.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru accidente de munca și boli profesionale datorate de angajator;

.X. lei - contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;

.X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;

.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;

.X. lei - contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;

.X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;

.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;

.X. lei - contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;

.X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;

.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;

.X. lei - contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;

.X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;

.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;

.X. lei - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;

.X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;

.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;

.X. lei - contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;

.X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;

.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;

.X. lei - impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;

.X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;

.X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;

.X. lei - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;

.X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;

.X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;

.X. lei - vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate;

.X. lei - majorări de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate;

.X. lei - penalități de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

IMPOZIT PE PROFIT

Perioada verificata: 01.01.2006 - 31.12.2011

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

ANUL 2006

1) In cursul anului 2006 SC .X. SRL a inregistrat in contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", analitic 628.2.19, suma de **.X. lei**, reprezentand cheltuieli cu "servicii de consultanta conf. contract pt. 2006" evidentiata in factura nr..X. din 31.12.2006, emisa in favoarea sa de catre SC .X. SRL, CUI: .X..

Pentru justificarea serviciilor facturate reprezentantul societatii a prezentat organelor de inspecție fiscală urmatoarele documente:

a) Contractul de consultanta nr. .X./10.01.2006, incheiat intre SC .X. SRL (actualmente SC .X. SRL), in calitate de consultant, reprezentata prin administrator .X. si SC .X. SRL, in calitate de client, reprezentata de

administrator .X., pentru o perioada de un an (10.01.2006- 10.01.2007) cu posibilitatea prelungirii lui prin acordul scris al partilor contractante.

Obiectul contractului consta in prestarea urmatoarelor servicii de catre consultant in beneficiul clientului:

- "consultanta privind identificarea si selectionarea ofertelor de pe piata de investitii;

- studii si cercetari de piata;

- promovarea produselor comercializate de SC .X. SRL pe piata din Romania."

La art.5 al contractului sus-mentionat referitor la "Pret si modalitatea de plata" se stipuleaza de parti ca tariful acceptat la plata de catre client este de .X. lei + TVA, "aceasta fiind valoarea totala a contractului, indiferent de volumul sau orele prestate".

b) Rapoarte lunare de activitate intocmite pentru perioada ianuarie - decembrie 2006, prezentate sub forma unui tabel cu 3 coloane ("nr.crt, descrierea activitatii si realizat") in care sunt insirate 13 (treisprezece) activitati, iar in coloana "realizat" se marcheaza cu un "X" activitatea confirmata a fi prestata in luna pentru care este intocmit raportul, de catre beneficiar, in persoana d-nei .X., care semneaza si stampileaza aceste rapoarte. Organele de inspectie fiscala mentioneaza ca niciunul din rapoartele prezentate nu este semnat sau stampilat de prestator - SC .X. SRL.

Din analiza documentelor prezentate de catre reprezentantul societatii, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

- obiectul contractului referitor la "identificarea si selectionarea ofertelor de pe piata de investitii este unul generic, in sensul ca nu este riguros precizata natura investitiilor la care se refera partile (financiare, in bunuri de capital, constructii etc), astfel incat nu sunt clar definite serviciile pe care consultantul trebuie sa le presteze pentru a indeplini acest obiectiv; de asemenea, nici din rapoartele lunare de activitate nu rezulta in ce anume s-au concretizat serviciile pentru "Planificarea rationala a investitiilor in constructii si terenuri", activitate confirmata ca fiind realizata in lunile ianuarie, februarie, aprilie, mai, iunie, iulie, august, septembrie, noiembrie si decembrie 2006; reprezentantul societatii nu a pus la dispozitia organelor de control niciun plan de investii, niciun raport, oferta sau alte documente justificative corespunzatoare pentru a demonstra necesitatea si prestarea in fapt a serviciilor;

- al doilea serviciu ce face obiectul contractului de consultanta este "studii si cercetari de piata". Desi in rapoartele de activitate lunare prezentate organelor de control este confirmata ca fiind realizata activitatea "Studii de cercetare si prospectare a pietei pentru gama de produse comercializate de SC .X. SRL", aceasta activitate nu s-a materializat in niciun fel de studiu de

piata, raport de cercetare sau alte documente corespunzatoare, care sa poata fi prezentate organelor de inspectie fiscala;

- al treilea serviciu ce face obiectul contractului de consultanta este "Promovarea produselor comercializate de SC .X. SRL pe piata din Romania."

O astfel de activitate, cu aceasta descriere exacta nu este cuprinsa in rapoartele de activitate lunare, inasa sunt confirmate ca realizate alte activitati avand ca finalitate promovarea produselor pe piata interna (ex. "Participarea la targuri si expozitii nationale"...). Cu toate acestea nu au fost prezentate organelor de control niciun raport, studiu, proiect sau plan de promovare, care sa stabileasca concret care sunt mediile prin care se face promovarea produselor, care este perioada in care se desfasoara activitatea de promovare, intensitatea activitatii de promovare pe medii publicitare, bugetul necesar etc, programe care se elaboreaza, de regula, pe baza unor studii de piata fundamentate;

- activitatile descrise in rapoartele lunare de activitate sunt practic activitati ce tin de managementul curent al companiei (vizite de lucru la magazinele firmei, "planificarea si organizarea depozitelor, prin determinarea locului de depozitare, a capacitatii si amplasarii acestora, planificarea rationala a investitiilor in constructii si terenuri", "reprezentarea firmei la vizitele de lucru ale furnizorilor/clientilor", "negocierea bonusurilor sau discounturilor", "coordonarea cooperarii dintre departamentele de achizitii si vanzari pentru evitarea risipei de forta si mijloace" etc), management asigurat de Dl. .X., care a fost angajat cu contract individual de munca la SC .X. SRL in toata perioada acoperita de acest contract de consultanta, avand functia de director general, asa cum rezulta din statele de plata ale societatii puse la dispozitia organelor de control. Spre exemplificare se anexeaza statele de plata aferente lunilor ianuarie, iunie si decembrie 2006.

- tariful acceptat la plata de catre client este, potrivit contractului, de .X. lei +TVA, "aceasta fiind valoarea totala a contractului, indiferent de volumul sau orele prestate". Aceasta prevedere, in opinia organelor de inspectie fiscala, poate sa insemne ca tariful este platibil si daca numarul orelor prestate de consultant ar fi zero sau daca volumul de munca efectuat de acesta nul.

Dar, din punct de vedere fiscal, o cheltuiala este deductibila numai in masura in care este efectuata in scopul realizarii de venituri impozabile, iar serviciile la care se refera aceasta cheltuiala sunt necesare, prin specificul activitatilor desfasurate si efectiv prestate.

Prin urmare, din analiza documentelor prezentate, organele de inspectie fiscala au stabilit ca nu rezulta faptul ca aceste servicii au fost prestate efectiv, deoarece pentru niciunul din obiectele contractului de consultanta incheiat, SC .X. SRL (devenita SC .X. SRL) nu a intocmit niciun

fel de rapoarte, studii, analize, proiecte, situatii de lucrari, procese verbale de receptie sau orice alte documente corespunzatoare, respectiv acestea nu au fost prezentate organelor de inspectie pentru a se justifica realitatea prestatiei.

Nici necesitatea si oportunitatea serviciilor de consultanta pentru societate nu a putut fi justificata, aceasta fiind afectata de subiectivism si interese de participare, dat fiind faptul ca cele doua societati au fost afiliate in perioada in care s-au aflat in relatii contractuale comerciale, iar Dl. .X. indeplinea functia de administrator la societatea furnizoare si pe cea de director general la societatea beneficiara.

Astfel, organele de inspectie fiscală au stabilit ca SC .X. SRL nu a respectat prevederile art. 21, alin. (1), art. 21 alin, (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 48 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Prin urmare, suma de **.X. lei** este nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil, organele de inspectie fiscală au procedat la reintregirea bazei impozabile aferenta trim. IV cu suma de **.X. lei**.

2) La data de 22.12.2006, SC .X. SRL a inregistrat in evidenta contabila in contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti", analitic 628.2.19, suma de **.X. lei**, evidentiata in factura nr. .X. din 22.12.2006 emisa de SC .X. SRL, CUI: .X., reprezentand cheltuieli cu servicii de intermediere in comertul cu produse conform contractului nr. .X./25.01.2006.

Contractul de prestari servicii nr. .X./25.01.2006 este incheiat intre SC .X. SRL, in calitate de beneficiar si SC .X. SRL, in calitate de intermediar, pentru o durata de 2 (doi) ani, incepand cu data semnarii lui de catre parti. Obiectul contractului sus-mentionat il constituie "intermedierea in comertul cu cazii, cabine cu hidromasaj, produse de catre SC .X. SRL, intermediarul se obliga sa identifice clienti in favoarea beneficiarului, sa mijloceasca acceptarea ofertei ferme ale acestora".

Pretul contractului "stabilit de comun acord de catre parti este de .X. euro plus TVA, in schimbul acestui pret, intermediarul va ceda clientii proprii in favoarea beneficiarului".

Organele de inspectie fiscală mentioneaza ca factura in cauza nu are nicio anexa din care sa rezulte justificarea prestarii serviciilor, respectiv care sunt clientii identificati de intermediar in favoarea beneficiarului, care sunt clientii proprii pe care acesta i-a cedat beneficiarului, care sunt clientii care au acceptat oferta beneficiarului si pentru care a facilitat stabilirea contactului cu beneficiarul SC .X. SRL. Totodata, in contract nu se precizeaza daca "prețul" acestuia se plateste anual, avand in vedere faptul ca este incheiat pentru o perioada de doi ani, sau intr-o singura transa, dupa cum nu se precizeaza nici

documentele care trebuie sa insoteasca factura in vederea acceptarii acesteia la plată.

Astfel, organele de inspectie fiscală au stabilit ca SC .X. SRL nu a respectat prevederile art. 19, alin. (1), art. 21, alin. (1), art. 21 alin, (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 48 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Prin urmare, suma de **.X. lei** este nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil, organele de inspectie fiscală procedand la reintregirea bazei impozabile aferenta trim. IV 2006 cu suma de **.X. lei**.

3) In luna decembrie 2006, SC .X. SRL a inregistrat in evidenta contabila in contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti" analitic 628.2.19, suma de **.X. lei**, evidentiata in facturile nr. .X. din 22.12.2006, in valoare de .X. lei +TVA, respectiv factura nr..X. din 29.12.2006 in valoare de .X. lei +TVA emise de SC .X. SRL, CUI: .X., reprezentand cheltuieli cu "servicii conform contract", fara a se mentiona felul serviciilor prestate sau numarul contractului in baza caruia facturile au fost emise. La solicitarea organelor de control, reprezentantul societatii a prezentat, pentru justificarea serviciilor facturate, contractul de prestari servicii nr. .X./10.12.2006, incheiat intre SC .X. SRL, in calitate de prestator si SC .X. SRL, in calitate de beneficiar, pentru o durata de 3 luni, incepand cu data de 10.12.2006.

Obiectul contractului il constituie "prestarea unor servicii de amenajari interioare constand in 10 expozitii cu produse de gresie si faianta .X., la depozitul beneficiarului din .X., .X." Pretul contractului convenit de parti la art. V "Plata prestatorului" este de .X. lei cu TVA inclus, respectiv identic cu valoarea celor doua facturi sus mentionate, la care se adauga TVA (.X. lei + .X. lei = .X. lei).

Dar, pentru justificarea prestarii in fapt a serviciilor facturate nu au fost prezentate organelor de control nicio situatie de lucrari, deviz sau proces-verbal de receptie, desi acestea au fost in repetate randuri solicitate de organele de control, atat verbal, cat si in scris, conform adreselor inregistrate la societate sub nr. .X./1.03.2013, .X./29.03.2013 si .X./23.04.2013.

Astfel, organele de inspectie fiscală au stabilit ca SC .X. SRL nu a respectat prevederile art. 19, alin. (1), art. 21, alin. (1), art. 21 alin, (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 48 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Prin urmare, suma de **.X. lei** este nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului 2006. Întrucât suma nu a fost achitata furnizorului si a fost reluata la venituri (impozabile) la data de 31.12.2010,

organele de inspectie fiscală au procedat la reintregirea bazei impozabile aferenta trim. IV 2006 cu suma de **.X. lei**.

4) La data de 29.12.2006, SC .X. SRL a inregistrat in evidenta contabila in contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti", analitic 628.2.19, suma de **.X. lei**, evidentiata in factura nr. .X. emisa de SC .X. SRL, CUI: .X., reprezentand cheltuieli cu "servicii conform contract" fara a se mentiona felul serviciilor prestate sau numarul contractului in baza caruia factura a fost emisa.

La solicitarea organelor de inspectie fiscală, reprezentantul societatii a prezentat, pentru justificarea serviciilor facturate, contractul de prestari servicii nr. .X./01.08.2006, incheiat intre SC .X. SRL in calitate de prestator si SC .X. SRL, in calitate de beneficiar, pentru o durata de 5 luni, incepand cu data de 01.08.2006.

Obiectul contractului il constituie "prestarea unor servicii de amenajari interioare constand in 6 expozitoare cu produse de gresie si faianta .X., la punctul de lucru al beneficiarului din .X., .X." Pretul contractului convenit de parti la art.V "Plata prestatorului" este de .X. lei plus TVA, identic cu cel facturat. Dar, pentru justificarea prestarii in fapt a serviciilor facturate nu au fost prezentate organelor de control nicio situatie de lucrari, deviz sau proces-verbal de receptie, desi acestea au fost in repetate randuri solicitate, atat verbal, cat si in scris, conform adreselor precizate la punctul anterior.

Astfel, organele de inspectie fiscală au stabilit ca SC .X. SRL nu a respectat prevederile art. 19, alin. (1), art. 21, alin. (1), art. 21 alin, (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 48 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Prin urmare, suma de **.X. lei** este nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului 2006. Întrucât suma nu a fost achitata furnizorului si a fost reluata la venituri (impozabile) la data de 31.12.2010, organele de inspectie fiscală au procedat la reintregirea bazei impozabile aferenta trim. IV cu suma de **.X. lei**.

ANUL 2008

1) In luna octombrie 2008, SC .X. SRL a inregistrat in evidenta contabila, in contul 611 "Cheltuieli de intretinere si reparatii" suma de **.X. lei**, reprezentand "prestari servicii lucrari instalatii incalzire conform deviz", evidentiata intr-un numar de 15 facturi emise de SC .X. SRL.

Organele de inspectie fiscală au constatat ca facturile in cauza nu au anexate niciun deviz sau situatii de lucrari, din care sa rezulte in ce anume au

constat prestatii, care au fost lucrarile executate, unde (la ce obiectiv al societatii sau punct de lucru) si cand au fost acestea realizate efectiv. De asemenea, nu a fost prezentat organelor de inspectie fiscala niciun contract incheiat cu SC .X. SRL pentru prestarea serviciilor in cauza.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit ca nu au fost respectate prevederile art. 19, alin. (1), art. 21 alin, (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 48 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Prin urmare, cheltuielile in suma de **.X. lei** inregistrate de societate sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, respectiv al impozitului pe profit, organele de inspectie fiscala procedand la reintregirea bazei impozabile aferente trimestrului IV 2008 cu suma de **.X. lei**.

2) In luna decembrie 2008, SC .X. SRL a inregistrat in evidenta contabila, in contul 611 "Cheltuieli cu intretinerea si reparatiile" (analitic 611.016.019) suma de .X. lei, in baza facturii seria MM nr..X./16.12.2008 emisa de SC .X. SRL. Suma facturata reprezinta contravaloarea "prestari servicii structuri metalice" ce face obiectul contractului .X./10.09.2008 prin care "furnizorul se obliga sa execute in favoarea beneficiarului finalizare structura metalica in suprafata de 504 mp... pentru imobilul situat in .X., .X.."

In aceeasi perioada SC .X. SRL a mai inregistrat in acelasi cont suma de .X. lei in baza facturii seria MM nr..X./19.12.2008 emisa de SC .X. SRL. Suma facturata reprezinta contravaloarea "prestari servicii constructii metalice" ce face obiectul contractului .X./15.10.2008 prin care "furnizorul se obliga sa execute in favoarea beneficiarului plomba metalica conform proiectului pus la dispozitie de beneficiar pentru imobilul situat in .X., .X.."

Cheltuielile inregistrate in suma totala de **.X. lei** (.X. lei+.X. lei) au fost considerate de societate deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit aferent anului 2008. Pentru justificarea prestarii serviciilor inregistrate pe cheltuieli, reprezentantul societatii a mai prezentat organelor de inspectie fiscala documentele:

- „Situatie de lucrari conform contract nr. .X./10.09,2008, in care sunt evidentiata lucrari de „Executie stalpi metalici”, cantitatea pentru care s-a calculat valoarea lucrarii fiind de 13.165,20 kg, la pretul de 9 lei/kg;”

- „Situatie de lucrari conform contract nr. .X./15.10.2008, in care sunt evidentiata lucrari de „Executie montaj structura metalica”, cantitatea pentru care s-a calculat valoarea lucrarii fiind de 11.000 kg, la pretul de 10 lei/kg.”

Deoarece din Raportul VIES nr. .X./07.12.2012 transmis de Serviciul schimb international de informatii, preturi de transfer cu adresa nr. .X./10.12.2012 rezulta ca SC .X. SRL nu a declarat livrari catre SC .X. SRL in cursul anului 2008, s-a transmis Directiei Generale a Finantelor Publice .X.

solicitarea de control incrucisat nr. .X./30.04.2013, ce a avut ca obiectiv verificarea livrarilor/prestarilor efectuate de catre SC .X. SRL catre SC .X. SRL in perioada 01.01.2006-31.12.2011.

Din adresa D.G.F.P. .X. - A.I.F. nr. .X./04.06.2013, inregistrata la D.G.A.M.C. .X. sub nr. .X./11.06.2013. respectiv la A.I.F. sub nr. .X./13.06.2013 prin care se raspunde solicitarii organelor de inspectie fiscala, rezulta ca:

- intre cele doua societati nu a existat o relatie comerciala;
- SC .X. SRL nu are inregistrate in contabilitate sau in jurnalele de vanzari facturile MM .X./16.12.2008 in suma de .X. lei (TVA inclus) si MM .X./19.12.2008 in suma de .X. lei (TVA inclus);
- "in Decizia nr. .X./08.05.2008 emisa in urma efectuarii inspectiei fiscale generale la SC .X. SRL nu sunt cuprinse sumele aferente veniturilor si a TVA colectata aferente celor doua facturi mai sus-mentionate."

Prin urmare, SC .X. SRL nu a inregistrat venituri si TVA colectata aferenta, corespunzatoare facturilor sus-mentionate, inregistrate de SC .X. SRL pe cheltuieli si pentru care aceasta a dedus TVA.

Din cele mai sus prezentate, rezulta ca SC .X. SRL a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu serviciile care nu au la baza documente justificative, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii, intrucat contractul si situatiile de lucrari prezentate organelor de inspectie fiscala, ca si facturile emise in baza acestora, nu se regasesc la societatea comerciala furnizoare care a facut obiectul controlului incrucisat. Reprezentantul societatii nu a prezentat organelor de control procesele verbale de receptie la finalizarea lucrarilor si nici proiectele pentru executia lucrarilor contractate cu SC .X. SRL, proiecte pe care, potrivit contractelor incheiate, avea obligatia sa le puna la dispozitia prestatorului (furnizorului). Pentru imobilul situat in .X. societatea nu are intocmit niciun fel de proiect si n-a obtinut nicio autorizatie de constructie in perioada verificata, iar pentru imobilul situat in .X., autorizatia de construire nr. .X. a fost emisa la data de 07.01.2011 in baza proiectului nr. .X./2010 elaborat in luna octombrie 2010 - „Intrare in legalitate - constructie hale depozitare materiale, sediu administrativ si subpanta hala existenta" pe numele proprietarului imobilului, SC .X. SRL. Prin urmare, natura lucrarilor prezentate in devizele de lucrari anexa la contract si facturi, respectiv cantitatea acestora nu poate fi probata (justificata) in lipsa proiectelor de executie elaborate si autorizate, potrivit legii; rezulta ca societatea nu poate justifica necesitatea si prestarea in fapt a serviciilor achizitionate de la SC .X. SRL.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca, din valoarea total facturata de .X. lei (TVA inclus), SC .X. SRL a achitat doar suma de .X. lei, iar diferenta a fost reluata la venituri la data de 31.12.2011. Astfel, societatea nu a respectat prevederile art. 19, alin. (1), art. 21 alin. (4) lit. f) si

lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 44 și pct. 48 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscală procedand la reintregirea bazei impozabile aferente trim. IV 2008 cu suma de **.X. lei**.

3) In cursul anului 2008, SC .X. SRL a efectuat o serie de inregistrari contabile care au avut ca efect neinregistrarea unor venituri in valoare totala de **.X. lei**, rezultand din diminuarea obligatiilor fata de furnizori neachitati.

Pentru justificarea respectivelor inregistrari, reprezentantul societatii a prezentat organelor de inspectie fiscală antecontractul de vanzare cumparare fara numar si data, incheiat intre sotii .X. si .X., in calitate de vanzatori si SC .X. SRL, in calitate de cumparator, al carui obiect il constituie vanzarea unui teren "in suprafata de 8.160 mp, avand nr. cadastral .X. si .X., intabulat in CF .X., situat in .X. str. .X.."

In antecontractul sus-mentionat se arata ca "Prin prezentul act, imobilul nu se vinde, ci doar se stabileste ca se va vinde dupa radierea ipotecii si a sarcinii", intrucat "Imobilul este ipotecat in favoarea .X., avand interdictie de instrainare si grevare". Pretul de vanzare este de .X. Euro (echivalentul a .X. lei), platibil bilunar in 18 rate de cate .X. lei fiecare, iar "contractul se va incheia numai dupa plata integrala a pretului."

Se mentioneaza, totodata, ca "Vanzarea-cumpararea se va incheia pana la data de 29.12.2008, data pana la care vanzatorii sunt obligati sa achite ipoteca si sa radieze toate sarcinile din CF pentru a fi posibila incheierea contractului", iar "Contractul se va incheia numai dupa plata integrala a pretului."

In baza antecontractului sus-mentionat, SC .X. SRL a emis in favoarea creditorilor .X., .X. .X., la data de 10.01.2008, un numar de 15 bilete la ordin in valoare totala de .X. lei (.X. lei/bucata) cu scadente in perioada 19.04.2008 – 29.12.2008 si i-a achitat doamnei .X., in numerar, suma de .X. lei in lunile iulie-august 2008. Biletele la ordin au fost girate de sotii .X., respectiv de d-na .X., dupa cum urmeaza:

- 4 bilete la ordin, in valoare de .X. lei, in favoarea doamnei .X., care la randul sau le-a girat in favoarea SC .X. SRL; aceasta operatiune a fost inregistrata de societate ca o restituire (justificare) de avansuri de trezorerie acordate anterior d-nei .X.. Speta este prezentata pe larg in capitolul privind impozitul pe veniturile din dividende din prezentul raport de inspectie fiscala;

- un bilet la ordin a fost girat in favoarea d-lui .X., director general la SC .X. SRL, care l-a incasat la data de 19.05.2008. Speta este prezentata pe larg la capitolul privind impozitul pe veniturile de natura salariala si la cel privind contributiile la bugetul asigurarilor sociaie de stat si fonduri speciale din prezentul raport de inspectie fiscala.

- 7 bilete la ordin in valoare totala de .X. lei in favoarea SC .X. SRL, care la randul sau le-a girat in favoarea SC .X. SRL pentru plata unor obligatii decurgand din achizitii de bunuri si servicii efectuate de la SC .X. SRL;

- 2 bilete la ordin in valoare totala de .X. lei in favoarea d-lui .X., director general la SC .X. SRL, care la randul sau le-a girat in favoarea SC .X. SRL, iar aceasta din urma le-a girat, in favoarea SC .X. SRL pentru plata unor obligatii decurgand din tranzactiile comerciale derulate cu SC .X. SRL;

- un bilet la ordin in valoare de .X. lei l-a girat in favoarea d-lui .X., director general la SC .X. SRL, care la randul sau l-a girat in favoarea SC .X. SRL, aceasta din urma l-a girat in favoarea SC .X. SRL, iar aceasta mai departe in favoarea SC .X. SRL, pentru plata unor obligatii decurgand din tranzactiile comerciale derulate cu SC .X. SRL.

Organele de inspectie fiscală au constatat ca biletele la ordin in cauza nu au circulat prin banca si nu au dat nastere la niciun fel de plati sau incasari la/de la SC .X. SRL, cu exceptia biletului la ordin achitat de SC .X. SRL domnului .X. la data de 19.05.2008. De altfel, nici tranzacția privind terenul ce face obiectul antecontractului de vanzare-cumparare sus-mentionat nu s-a finalizat pana la data prezentei inspectii fiscale.

Astfel, inregistrările contabile efectuate de societate, in baza antecontractului de vanzare-cumparare sus-mentionat au reflectat faptul că, societatea a achitat doamnei .X. suma de .X. lei, domnului .X. suma de .X. lei, au fost justificate avansuri de trezorerie de catre doamna .X. in valoare de .X. lei (fara documente justificative si fara a restitui vreo suma), au fost stinse creante clienti in valoare de .X. lei, fara a le incasa efectiv si obligatii furnizori in valoare de .X. lei, neachitate efectiv, rezultând că, prin efectuarea respectivelor înregistrări contabile, patrimoniul societății a fost diminuat cu suma de **.X. lei.**

Din nota explicativa nr. .X./03.10.2013/.X./21.10.2013 data de catre Dl. .X., in calitate de director economic la SC .X. SRL, rezulta ca "SC .X. SRL a incheiat cu d-na .X. un antecontract de vanzare cumparare pentru un teren aflat in proprietatea d-nei .X.. SC .X. a eliberat instrumente de plata catre d-na .X. pentru plata acelu teren. D-na .X. a girat instrumente de plata in suma de .X. lei catre d-na .X. care la randul ei a stins avansuri de trezorerie catre .X.. Rationamentul pentru care s-au eliberat aceste instrumente a fost acela de a achita acel teren conform intelegerii cu vanzatorul. D-na .X. dupa ce a intrat in posesia instrumentelor a putut dispune de acele sume in mod independent de vointa noastra".

In fapt, SC .X. SRL nu a primit nimic in schimbul avansurilor acordate si nici nu a achitat efectele comerciale emise la scadenta, contul de disponibilitati nefiind afectat cu valoarea acestor instrumente, cu exceptia biletului la ordin in valoare de .X. lei, achitat domnului .X.. În final, biletele la ordin in valoare de .X. lei au fost primite in plata prin gir de la cele trei

societati comerciale (.X. lei), respectiv de la D-na .X. (.X. lei), fara ca acestea sa fie incasate, deoarece excluzând interpusii din lantul de transmitere prin gir, rezulta ca SC .X. SRL este emitentul si beneficiarul biletelor la ordin prezentate mai sus, motiv pentru care acestea nu puteau fi decontate.

Prin urmare, singurele sume achitate efectiv de catre societate au fost:

- .X. lei domnului .X.;
- .X. lei doamnei .X., in numerar;
- .X. lei achitati anterior doamnei .X., sub forma avansurilor de trezorerie.

Avand in vedere cele de mai sus, precum si faptul ca societatea a inregistrat obligatii fata de creditorii .X. si .X. in baza unui antecontract de vanzare-cumparare, incheiat intre parti sub semnatura privata (nedatat), neautenticat, pentru un bun imobil (teren), care nu a devenit niciodata proprietatea societatii verificate, sotii .X. sunt rude de gradul I cu asociatul .X. (parinti), respectiv afini de gradul I cu dl. .X., director general al societatii (socri), in conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au procedat la reincadrarea formei tranzactiilor pentru a reflecta continutul economic al acestora si stabilirea implicatiilor fiscale ale inregistrarii contabile efectuate, constatand urmatoarele:

- în lipsa unei tranzactii efective incheiate intre SC .X. SRL si sotii .X., rezulta ca nu au existat obligatii reale de plata in favoarea acestora, antecontractul de vanzare-cumparare fiind fara obiect;

- prin inregistrarea justificarii avansului de trezorerie de catre doamna .X., societatea a realizat practic, o distribuire de dividende in favoarea acesteia, in calitatea sa de asociat al SC .X. SRL (aspect dezvoltat la capitolul privind impozitul pe veniturile din dividende din prezentul raport de inspectie fiscala);

- sumele de .X. lei achitate d-lui .X., respectiv .X. lei achitate d-nei .X., in lipsa oricaror alte contraprestatii din partea acestora, decat cele decurgand din calitatea acestora de angajati ai societatii, au fost asimilate de organele de control veniturilor de natura salariala, conform celor prezentate la capitolele privind impozitul pe veniturile de natura salariala si privind contributiile la bugetul asigurarilor sociale de stat si fonduri speciale din prezentul raport de inspectie fiscala.

- creantele clienti in suma de .X. lei stinse, fara a fi incasate efectiv, au fost compensate de societate cu obligatii fata de alti creditori, operatiuni interzise conform pct.48 din OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene.

- pentru anulara biletelor la ordin emise si neinregistrate in contul 403 "efecte comerciale de platit" (pe care nu le putea incasa), precum si pentru decontarea avansurilor pentru imobilizari corporale inregistrate, societatea

si-a diminuat valoarea efectelor comerciale de platit (prin debitarea contului 403), dupa ce in prealabil si-a diminuat obligatiile de plata fata de furnizori (401 = 403), cu suma de .X. lei, suma pe care n-a achitat-o acestora. Practic, diminuandu-se activele cu suma de .X. lei, respectiv creante in valoare de .X. lei si disponibilitati banesti in valoare de .X. lei, societatea trebuia sa-si diminueze si datoriile pentru asigurarea egalitatii bilantiere (activ = pasiv) si a facut acest lucru pe seama efectelor comerciale de platit, in mod direct, si, indirect, pe seama datoriilor la furnizori.

Prin faptul ca societatea a inregistrat plata furnizorilor cu efecte comerciale emise (401=403), pe care nu le-a achitat la scadenta (nu a fost efectuata inregistrarea 403 = 5121), dar pe care a "simulat" ca le-a achitat (prin inregistrarea contabila 232= 403, in rosu), aceasta a realizat, practic, venituri pe seama furnizorilor neachitati, pe care nu le-a inregistrat ca atare, in suma de .X. lei.

Prin neinregistrarea veniturilor realizate pe seama diminuarii obligatiei de plata fata de furnizori (preluarea la venituri a furnizorilor neachitati), societatea a incalcat prevederile art. 19. alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 12 din HG nr. 44/2004 - pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 207 alin. (1) si alin. (4) lit a) din OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, fapt pentru care, organele de inspectie fiscală au procedat la reintregirea bazei impozabile aferente trimestrului IV cu suma de **.X. lei**.

ANUL 2009

1) In cursul anului 2009, SC .X. SRL inregistrat in evidenta contabila in contul 628.2.19 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti", cheltuieli cu "servicii management conform contract nr. .X./01.06.2007" in suma de **.X. lei**, servicii evidentiata in facturile emise de SC .X. SRL.

Conform contractului de management nr. .X./01.06.2007 incheiat intre SC .X. SRL in calitate de consultant si SC .X. SRL in calitate de beneficiar, "beneficiarul incredinteaza consultantului organizarea, conducerea si gestionarea activitatii sale din pensiunea situata in .X. si apartinand beneficiarului."

Pentru justificarea cheltuielilor cu prestarile de servicii inregistrate, reprezentantul societatii a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscală rapoarte de activitate lunare pentru perioada ianuarie-octombrie 2009.

Rapoartele de activitate lunare sunt prezentate sub forma unui tabel cu 3 coloane ("nr.crt., descrierea activitatii si realizat") in care sunt insirate

activitati de consultanta si management (a activitatilor de achizitii, resurse umane, responsabilitati PSI si protectia muncii), iar in coloana "realizat" se marcheaza cu un "X" activitatea confirmata a fi prestata in luna pentru care este intocmit raportul, de catre beneficiar, in persoana d-nilor .X. sau .X., care semneaza si stampileaza aceste rapoarte, niciunul din rapoartele prezentate nefiind semnat sau stampilat de prestator - SC .X. SRL.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, intrucât rapoartele de activitate prezentate nu reprezintă situatii si documente care sa ateste indeplinirea obiectivelor si sarcinilor privind organizarea si gestionarea activitatii beneficiarului de catre prestator, ci reprezinta doar confirmarea beneficiarului ca activitatile au fost prestate, aceste documente nu sunt de natura sa justifice prestarea in fapt a serviciilor. Mai mult, din verificarea documentelor puse la dispozitie de reprezentantul societatii rezulta ca nici in anul 2009, SC .X. SRL nu are in patrimoniul sau nicio pensiune, respectiv niciun fel de constructie situata in localitatea .X.. De asemenea, societatea nu are incheiat niciun contract de inchiriere pentru vreo pensiune sau vreun spatiu cu aceasta destinatie aflat in localitatea menționata. Totodata in perioada verificata SC .X. SRL nu a inregistrat venituri rezultate din aceasta activitate (prestari servicii turistice). Din cele prezentate rezulta ca, si in anul 2009 contractul incheiat este fara obiect si, prin urmare, nu poate fi justificata nici necesitatea serviciilor si nici prestarea in fapt a acestora.

Dat fiind faptul ca societatea a inregistrat si achitat lunar facturile emise de SC .X. SRL si a prezentat organelor de inspectie fiscala rapoartele lunare de activitate sus-mentionate, organele de inspectie fiscala au luat o nota explicativa reprezentantului societatii, prin care au sollicitat sa se faca dovada detinerii pensiunii respective de catre societate si sa se precizeze care este activitatea desfasurata in spatiul respectiv in perioada verificata.

Din nota explicativa nr. .X./03.10.2013 data de dl. .X., in calitate de director economic la SC .X. SRL rezulta ca atributiile initiale ale prestatorului SC .X. SRL au fost modificate printr-un act aditional la contract, incepand cu data de 01.09.2007, noile atributii constand in "reconditionarea mobilierelor de baie si bucatarie, care le are spre vanzare SC .X. SRL, dar si in reparatii curente si de intretinere la mobilierele de birou, de expunere si de vanzare detinute de .X."

Dar, din actul aditional nr. 1 la contractul nr. .X./01.06.2007, incheiat la data de 01.09.2007, rezulta ca noile atributii ale prestatorului le completeaza, nu le inlocuieste pe cele initial stabilite in contract. Totodata, reprezentantul societatii nu a prezentat organelor de inspectie fiscala niciun document de natura sa justifice prestarea in fapt a serviciilor ce fac obiectul noilor atributii (rapoarte de productie, situatii sau devize de lucrari, procese verbale de receptie sau orice alte documente corespunzatoare) stabilite in actul aditional la contract.

Avand in vedere cele de mai sus, precum si faptul ca aceste cheltuieli au fost considerate de catre societate deductibile din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil si a impozitului pe profit aferent anului 2009, rezulta ca nu au fost respectate prevederile art. 21, alin. (1), art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 22 și pct. 48 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, organele de inspectie fiscală au procedat la reintregirea bazei impozabile cu suma de **.X. lei**.

2) La data de 31.05.2009, SC .X. SRL a inregistrat in evidenta contabila in contul 624.1.19 "Cheltuieli cu transportul de bunuri si de personal" suma de **.X. lei**, reprezentand cheltuieli de transport marfa evidentiata in factura nr. .X. din 31.05.2009 emisa de SC .X. SRL.

In factura sus-mentionata sunt evidentiata cheltuieli de transport marfa, respectiv se factureaza 7.500 km parcursi la un pret de 2,30 lei/km (7.500 km x 2,30 = .X. lei) + TVA. Organele de inspectie fiscală menționează ca factura nu prezinta nicio anexa din care sa rezulte câte curse au fost efectuate, ce marfuri au fost transportate, pe ce distanță, respectiv pe ce rute s-au transportat marfurile, care sunt numerele de inmatriculare ale vehiculelor care au efectuat transportul, care sunt datele la care marfurile au fost transportate etc.

Avand in vedere faptul ca societatea detinea la momentul respectiv un parc auto propriu (asa cum rezulta din evidenta mijloacelor fixe) constand din 72 de autotractoare, 63 semiremorci, 1 remorca si 37 de autoutilitare, in functiune, precum si mijloace de transport inchiriate de la SC .X. SRL (actualmente SC .X. SRL) conform contractelor de inchiriere nr. .X./18.08.2006 pentru 3 buc. autoutilitare, contract FN/11.10.2006 pentru 2 buc. autoutilitare si contract FN/11.12.2006 pentru 9 buc. semiremorci, organele de inspectie fiscală au solicitat reprezentantului societatii, documente justificative in care sa fie evidentiata aspectele semnalate mai sus, respectiv sa justifice prestarea efectiva a serviciilor de transport facturate, pana la data finalizarii inspectiei fiscale niciun document justificativ al prestatiei nefiind pus la dispozitia organelor de inspectie fiscală, astfel incat nu se poate demonstra necesitatea prestatiei si faptul ca serviciile au fost efectiv prestate in favoarea sa.

Prin tratarea cheltuielilor cu transportul in suma de .X. lei, ca si cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, societatea nu a respectat prevederile art. 21, alin. (1), art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 22 și pct. 48 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor

metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscală procedand la reintregirea bazei impozabile aferente trim. II 2009 cu suma de **.X. lei**.

ANUL 2010

1) In cursul anului 2010, SC .X. SRL a continuat sa inregistreze in contul 681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarile si provizioanele" cheltuieli in suma de **.X. lei**, reprezentand amortizarea ambiantelor facturate de SC .X. SRL pentru Show-room-ul situat in .X., conform celor aratate la subcapitolul privind impozitul pe profit pentru anul 2009. Din considerentele prezentate la acest pct. si in baza prevederilor legale mentionate, aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit aferent celor doua perioade fiscale ale anului 2010. Avand in vedere cele prezentate, organele de inspectie fiscală au procedat la stabilirea bazei de impozitare pentru impozitul pe profit datorat pentru cele doua perioade fiscale ale anului 2010, reintregind baza impozabila cu suma de **.X. lei**.

2) In subcapitolul referitor la impozitul pe profit aferent anului 2006 din raportul de inspectie fiscala au fost prezentate cheltuielile inregistrate de societate cu prestarile de servicii (cont 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti") evidentiata in facturi emise de catre SC .X. SRL, in luna decembrie 2006, in suma de .X. lei. Organele de inspectie fiscală au considerat aceste cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil aferent perioadei in care acestea au fost inregistrate, respectiv in trim.IV 2006, din motivele de fapt si temeiurile de drept aratate la punctul sus-mentionat.

Dar, la data de 31.12.2010, SC .X. SRL a reluat la venituri impozabile aceste cheltuieli, prin inregistrarea lor in contul 758 „Alte venituri din exploatare”, ca urmare a faptului ca facturile in cauza nu au fost achitate furnizorului intr-un termen de 3 ani.

In conditiile art. 19 alin. (1) si art. 20 lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, veniturile inregistrate de societate sunt neimpozabile la calculul impozitului pe profit, fapt pentru care organele de inspectie fiscală au procedat la ajustarea bazei de impozitare a impozitului pe profit aferenta perioadei 01.10.2010 - 31.12.2010, prin tratarea ca neimpozabilie a veniturilor din recuperarea cheltuielilor nedeductibile (stabilite de organele de control) in suma de **.X. lei**.

3) La data de 26.03.2010, SC .X. SRL a inregistrat in evidenta contabila in contul 214 "mobilier, aparatura birotica, echipamente de protectie a valorilor umane si materiate si alte active corporale" (analitic 214.1.19), factura nr. .X. in valoare totala de .X. lei + TVA, emisa de SC .X. SA,

(actualmente SC .X. SRL). Obiectul facturii mentionate consta in "Confectionat banere publicitare si inscriptionat", cantitatea facturata fiind de 852 mp, la pretul de .X. lei/mp, valoarea totala a facturii fiind de .X. lei. Pentru prestarea de servicii de reclama si publicitate evidentiata in factura nr. .X./26.03.2010, reprezentantul societatii a prezentat organelor de inspectie fiscala contractul fn/01.03.2010 incheiat intre SC .X. SA, in calitate de prestator si SC .X. SRL, in calitate de beneficiar. Prin contract „Prestatorul se obliga sa confectioneze, inscripioneze si sa monteze bannere indoor si outdoor in favoarea beneficiarului, pentru promovarea acestuia."

Dar, pentru justificarea necesitatii si oportunitatii, precum si pentru prestarea in fapt a serviciilor contractate, reprezentantul societatii nu a prezentat niciun fel de documente, respectiv: situatii sau devize de lucrari, proiecte si machete de executie, rapoarte de activitate sau orice alte documente corespunzatoare. De asemenea, nu a fost prezentat niciun proces-verbal de receptie a vreunui mijloc fix. Totusi, in baza facturii sus-mentionate societatea a inregistrat un mijloc fix (numarul de inventar sub care a fost inregistrat in evidenta mijloacelor fixe, fiind 5023 - Banere publicitare .X.) si a procedat la amortizarea liniara a acestuia pe o perioada de doi ani, incepand cu luna aprilie 2010.

Astfel, in anul 2010 au fost inregistrate cheltuieli cu amortizarea respectivului mijloc fix in suma de **.X. lei**. Dat fiind faptul ca societatea nu a justificat existenta mijlocului fix pentru care au fost inregistrate aceste cheltuieli, rezulta ca nu au fost respectate prevederile art. 19 alin. (1), art. 21, alin. (1), art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 22 și pct. 48 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și art. 24, alin. (1), alin. (2) lit. a), b) și c) și alin. (11) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea bazei de impozitare pentru impozitul pe profit datorat pentru cele doua perioade fiscale ale anului 2010, reintregind baza impozabila cu suma de **.X. lei**.

4) In cursul anului 2010, SC .X. SRL a inregistrat in evidenta contabila in contul 607 "Cheltuieli privind marfurile" suma de **.X. lei**, reprezentand "reglare stocuri valorice", respectiv "inreg.dif. valorice stocuri" si "Inreg.diferente valorice stocuri intre gestiune si contabilitate" la diferitele gestiuni apartinand societatii, unde au fost constatate diferente intre stocul scriptic si cei faptic de marfuri, in procesul comercializarii marfurilor.

Prin Nota explicativa nr. .X./09.10.2013/.X./21.10.2013 dl. .X., in calitate de director economic la SC .X. SRL mentioneaza ca inregistrarile in cauza "au la baza reglari de stocuri pentru bunuri confundabile." Potrivit explicatiilor

d-lui .X., societatea comercializeaza peste 30.000 de repere, fiind "imposibil sa nu existe erori datorate confuziei intre produse. Erorile apar atat la receptie cat si la transferuri intre gestiuni si la livrarea produselor. Aceste operatiuni vin sa corecteze aceste greseli. Aceste corectii se fac prin inregistrarea pe venituri impozabile si cheltuieli deductibile deoarece sunt aferente unor bunuri confundabile".

Organele de inspectie fiscala mentioneaza ca aceste inregistrari nu sunt rezultatul unei operatiuni de inventariere globala a gestiunii respective, ci a unor actiuni operative de ajustare a stocurilor, prin punerea de acord a stocurilor factice cu cele scriptice, asa cum rezulta si din nota explicativa data de Dl. .X..

Avand in vedere faptul ca lipsurile si plusurile din gestiune la care se refera Dl. .X. in nota explicativa privesc gestiuni diferite (lipsurile sunt inregistrate la anumite gestiuni, iar plusurile la altele) si chiar perioade fiscale diferite, ca lipsurile din gestiune inregistrate nu au fost imputate si ca societatea nu a facut dovada ca pentru marfurile in cauza a fost incheiat un contract de asigurare, cheltuielile inregistrate cu lipsurile din gestiune, in suma de .X. lei, sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

Prin inregistrarea acestor cheltuieli ca si cheltuieli deductibile, societatea nu a respectat prevederile art. 19 alin. (1) si art. 21 alin. (4), lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, Titlul II. pct. 41,42 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, fapt pentru care, organele de inspectie fiscala au procedat la reintregirea bazei impozabile cu suma de **.X. lei**.

ANUL 2011

1) In luna aprilie 2011, SC .X. SRL a inregistrat in evidenta contabila in conturile de cheltuieli 605 "Cheltuieli privind energia si apa, 612 "Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chiriile, 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti" suma de **.X. lei** reprezentand cheltuielile cu chiria, intretinerea si utilitatile facturate de catre SC .X. SA. Aceste cheltuieli au fost tratate de catre societate ca fiind deductibile fiscal la calculul profitului impozabil pe anul 2011.

La baza emiterii acestor facturi a stat contractul fara numar, incheiat la data de 01.10.2009 intre SC .X. SA, in calitate de proprietar si SC .X. SRL, in calitate de chiras din care rezulta ca: "Obiectul contractului il reprezinta inchirierea (acordarea dreptului de folosinta) de catre Proprietar Chirasului, a spatiului situat in unitatea rezidentiala nr. .X., aflata in .X. din .X., situata in .X., .X., .X., cu o suprafata utilizabila de 36 mp, amanajata si mobilata conform Anexei nr. 2 la prezentul contract, la care se va face referire ca

"Unitatea". Scopul acestui contract este sa ofere Chiriasului toate drepturile necesare pentru a-i permite sa utilizeze Spatiul numai ca locuinta personala."

Intrucat spatiul inchiriat este destinat a fi utilizat ca "locuinta personala", rezulta ca pentru SC .X. SRL aceste cheltuieli nu sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile (sunt achizitionate cu plata si puse gratuit la dispozitia angajatilor), respectiv sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Prin deducerea respectivelor cheltuieli din baza impozabila a impozitului pe profit aferent anului 2011, au fost incalcate prevederile art. 19, alin. (1) și art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, fapt pentru care, organele de inspectie fiscala au procedat la reintregirea bazei impozabile la impozitul pe profit aferente trimestrului II cu suma de **.X. lei**.

2) In perioada ianuarie - octombrie 2011, SC .X. SRL a inregistrat in evidenta contabila in contul 628.2.19 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti", cheltuieli cu servicii de consultanta manageriala in suma de **.X. lei**, in baza facturilor emise de catre SC .X. SRL.

Conform contractului nr. .X./01.06.2007 incheiat intre SC .X. SRL in calitate de consultant si SC .X. SRL in calitate de beneficiar, "beneficiarul incredinteaza consultantului organizarea, conducerea si gestionarea activitatii sale din pensiunea situata in .X. si apartinand beneficiarului." Prin actul aditional nr. 1 la contractul nr. .X./01.06.2007, incheiat la data de 01.09.2007 se stabilesc noi atributii in sarcina consultantului constand in "reconditionarea mobilierelor de baie si bucatarie, care le are spre vanzare .X. dar si in reparatii curente si de intretinere la mobilierele de birou, de expunere si de vanzare detinute de .X."

Pentru justificarea prestatiilor facturate, reprezentantul societatii a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala rapoarte de activitate lunare, aferente perioadei ianuarie-octombrie 2011, care nu sunt semnate si stampilate de prestator (consultant) si care contin descrierea unor activitati, pe care beneficiarul le bifeaza ca fiind realizate, marcand cu un "X" in coloana "Realizat" in dreptul descrierii activitatii care s-a realizat in luna respectiva.

Avand in vedere faptul ca rapoartele de activitate prezentate nu sunt situatii si documente care sa ateste indeplinirea obiectivelor si sarcinilor stabilite pentru consultant, ci reprezinta doar confirmarea beneficiarului ca activitatile au fost prestate, aceste documente nu sunt de natura sa justifice prestarea in fapt a serviciilor. Prin urmare nu a fost prezentat organelor de inspectie fiscala niciun document de natura sa justifice prestarea in fapt a serviciilor ce fac obiectul contractului si actului aditional incheiat cu SC .X.

SRL, respectiv rapoarte de productie, situatii sau devize de lucrari, procese verbale de receptie sau orice alte documente corespunzatoare, potrivit legii.

Organele de inspectie fiscala mentioneaza, totodata, ca din verificarea documentului "Raport cumulat mijloace fixe 2011" rezulta ca nici in anul 2011 SC .X. SRL nu are in patrimoniul sau nicio pensiune, respectiv niciun fel de constructie situata in localitatea .X. si ca in perioada ianuarie-octombrie 2011 nu detine cu niciun titlu vreun imobil in aceasta localitate.

Din cele prezentate, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu a justificat nici necesitatea si nici prestarea in fapt a serviciilor facturate de catre SC .X. SRL, acestea nefiind aferente veniturilor inregistrate de societate (nu au fost inregistrate niciun fel de venituri din prestarea de servicii turistice).

Rezulta ca nu au fost respectate prevederile art. 19 alin. (1), art. 21, alin. (1), art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 48 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, fapt pentru care organele de inspectie fiscala au procedat la reintregirea bazei impozabile la impozitul pe profit cu suma de **.X. lei**.

3) In trimestrele I - III 2011, SC .X. SRL a inregistrat cheltuieli in suma de .X. lei, reprezentand cheltuieli cu amortizarea imobilizarilor evidentiata in facturile de achizitii emise in perioada 2009-2010 de SC .X. SA (actualmente SC .X. SRL).

Din documentele prezentate (facturi fiscale, fisa cont furnizor, evidenta mijloacelor fixe si a amortizarii acestora etc.) rezulta ca bunurile evidentiata in aceste facturi nu au fost livrate efectiv de furnizor, drept pentru care SC .X. SRL a solicitat rezolutiunea in instanta a contractelor incheiate in perioada 2009-2010, precum si a facturilor emise in baza acestora, prezentand organelor de inspectie fiscala cererea de chemare in judecata a paratei SC .X. SRL (fosta SC .X. SA) nr. .X./25.10.2012, inregistrata la Tribunalul .X. sub nr. .X./2012. Totodata, SC .X. SRL a stornat din proprie initiativa facturile de achizitie respective in luna septembrie 2012, prin intermediul mai multor note contabile. Concomitent, societatea a procedat la regularizarea cheltuielilor cu amortizarea aferente imobilizarilor inregistrate in baza acestor facturi (care au fost initial tratate de catre societate ca fiind deductibile fiscal la calculul profitului impozabil trimestrial), prin tratarea acestora ca nedeductibile in trimestrul IV 2011, conform Declaratiei rectificative privind impozitul pe profit pentru anul 2011, depuse si inregistrate de societate la data de 22.11.2012.

Avand in vedere faptul ca bunurile pentru care au fost calculate si inregistrate cheltuieli cu amortizarea nu au existat niciodata in mod efectiv in patrimoniul societatii, precum si faptul ca societatea a regularizat aceste cheltuieli in declaratia anuala privind impozitul pe profit, organele de inspectie

fiscală au procedat la determinarea cheltuielilor cu amortizarea aferenta respectivelor imobilizari si stabilirea corecta a profitului impozabil pentru fiecare perioada fiscala din anul 2011, tratand respectivele cheltuieli ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit, in trimestrele I-III 2011.

Organele de inspectie fiscală au constatat că societatea nu a respectat prevederile art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1), art. 24 alin. (1), (2) și (11) și art. 34 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, organele de inspectie au procedat la stabilirea bazei de impozitare pentru impozitul pe profit datorat la fiecare termen de plata din anul 2011, ajustand baza impozabila astfel:

- Trim. I 2011: .X. lei
 - Trim. II 2011: .X. lei
 - Trim. III 2011: .X. lei
 - Trim. IV 2011: -.X. lei
- TOTAL: 0 lei.

4) SC .X. SRL a continuat sa inregistreze in contul 681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarile si provizioanele" cheltuieli in suma de **.X. lei**, reprezentand amortizarea ambintelor facturate de SC .X. SRL pentru Show-room-ul situat in .X., in mod similar celor prezentate la subcapitolul privind impozitul pe profit pentru anii 2009 și 2010 din raportul de inspectie fiscala. Din considerentele prezentate la subcapitolele respective si in baza prevederilor legale mentionate, aceste cheltuieli au fost tratate de organele de control ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit, situatie valabila si in cazul cheltuielilor cu amortizarea inregistrate in anul 2011.

Astfel, organele de inspectie fiscală au procedat la stabilirea bazei de impozitare pentru impozitul pe profit datorat pentru anul 2011, reintregind baza impozabila cu suma de **.X. lei**.

5) SC .X. SRL a inregistrat in evidenta contabila in contul 681.1 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizarilor" suma de **.X. lei**, reprezentand cheltuieli cu amortizarea investitiei cu nr. de inv. 5023 "benere publicitare (.X.)" inregistrate de societate in baza facturii nr. .X. din 26.03.2010 in valoare totala de .X. lei + TVA, emisa de SC .X. SA (actualmente SC .X. SRL).

În subcapitolul privind impozitul pe profit pentru anul 2010 din raportul de inspectie fiscala s-a aratat ca obiectul facturii consta in "Confectionat benere publicitare si inscripționat", inasa pentru prestarea de servicii de reclama si publicitate facturate, in afara contractului de prestari servicii fn/ 01.03.2010, reprezentantul societatii nu a prezentat organelor de inspectie

fiscală niciun alt document care sa justifice necesitatea si realitatea prestatiei (raport de activitate, situatie sau deviz de lucrari, machete de executie, procese verbale de receptie etc). De asemenea, nu a fost prezentat niciun proces-verbal de receptie a vreunui mijloc fix. Totusi, in baza acestei facturi societatea a inregistrat un mijloc fix (numarul de inventar sub care a fost inregistrat in evidenta mijloacelor fixe, fiind 5023 - Benere publicitare .X.), pe care a continuat sa-l amortizeze liniar si in anul 2011, tratand cheltuielile cu amortizarea ca deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, cheltuielile cu amortizarea aferenta mijlocului fix in cauza fiind in suma de .X. lei.

Dat fiind faptul ca societatea nu a justificat existenta mijlocului fix pentru care au fost inregistrate aceste cheltuieli, rezulta ca nu au fost respectate prevederile art. 19 alin. (1), art. 21, alin. (1), art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 22 și pct. 48 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și art. 24, alin. (1), alin. (2) lit. a), b) și c) și alin. (11) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, organele de inspectie fiscală au procedat la reintregirea bazei impozabile cu suma de **.X. lei**.

6) SC .X. SRL a inregistrat in evidenta contabila in contul 607 "Cheltuieli privind marfurile" suma de **.X. lei**, reprezentand "reglare stocuri valorice", respectiv "inreg.dif. valorice stocuri" si "Înreg. diferente valorice stocuri intre gestiune si contabilitate" la diferitele gestiuni apartinand societatii, unde au fost constatate diferente intre stocul scriptic si cel faptic de marfuri, in procesul comercializarii marfurilor.

Prin Nota explicativa nr. .X./09.10.2013/.X./21.10.2013 dl. .X., in calitate de director economic la SC .X. SRL precizează ca inregistrarile in cauza "au la baza reglari de stocuri pentru bunuri confundabile".

Organele de inspectie fiscală mentioneaza ca aceste inregistrari nu sunt rezultatul unei operatiuni de inventariere globala a gestiunii respective, ci a unor actiuni operative de ajustare a stocurilor, prin punerea de acord a stocurilor factice cu cele scriptice, asa cum rezulta si din nota explicativa data de Dl. .X..

Avand in vedere faptul ca lipsurile si plusurile din gestiune privesc gestiuni diferite (lipsurile sunt inregistrate la anumite gestiuni, iar plusurile la altele) si chiar perioade fiscale diferite, ca lipsurile din gestiune inregistrate nu au fost imputate si ca societatea nu a putut face dovada ca pentru marfurile in cauza a fost incheiat un contract de asigurare, cheltuielile inregistrate cu lipsurile din gestiune, in suma de **.X. lei**, sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

Prin inregistrarea acestor cheltuieli ca si cheltuieli deductibile, societatea nu a respectat prevederile art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (4), lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 41,42 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, organele de inspectie fiscală au procedat la reintregirea bazei impozabile cu suma de **.X. lei**.

7) In subcapitolul referitor la impozitul pe profit aferent anului 2008 din raportul de inspectie fiscala au fost prezentate cheltuielile inregistrate de SC .X. SRL cu prestarile de servicii facturate in anul 2008 de catre SC .X. SRL, in valoare totala de .X. lei, fara TVA (respectiv .X. lei, TVA inclus), evidentiata in facturile nr. .X. din 16.12.2008 in valoare de .X. lei (TVA inclus) și nr. .X. din 19.12.2008 in valoare de .X. lei (TVA inclus).

Organele de inspectie fiscală au considerat aceste cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil aferent perioadei in care acestea au fost inregistrate, din motivele de fapt si temeiurile de drept aratate la punctul sus-mentionat (pct. 2 din anul 2008 – relația cu SC .X. SRL).

La data de 12.01.2009, SC .X. SRL a efectuat o plata partiala a acestor facturi, in valoare de .X. lei, iar diferenta in suma de .X. lei a fost reluata la venituri impozabile, prin inregistrarea ei in contul 758 „Alte venituri din exploatare”, la data de 31.12.2011.

Avand in vedere prevederile art. 19 alin. (1) si art. 20 lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere sunt venituri neimpozabile la calculul impozitului pe profit. Astfel, organele de inspectie fiscală au determinat valoarea cheltuielilor reluate la venituri, tinand cont de plata efectuata la furnizor de catre societate, valoarea acestora fiind de **.X. lei** ($.X. \text{ lei} / 1,19 = .X. \text{ lei}$).

Prin urmare, organele de inspectie fiscală au procedat la ajustarea bazei de impozitare a impozitului pe profit aferenta trimestrului IV 2011, prin tratarea ca neimpozabile a veniturilor din anularea cheltuielilor nedeductibile stabilite in suma de **.X. lei**.

TAXA PE VALOAREA ADAUGATA

Perioada verificată: 01.01.2007 - 31.10.2012

Organele de inspectie fiscală au constatat următoarele deficiențe:

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ DEDUCTIBILĂ

1) În perioada ianuarie 2007-octombrie 2012, SC .X. SRL a efectuat o serie de tranzacții cu diferiți furnizori de bunuri, fiind înregistrate facturi de achiziții, care au fost ulterior stornate, fie prin emiterea unor facturi în roșu de către furnizorii în cauză, în perioadele fiscale ulterioare, de valori egale cu sumele în negru facturate, fie prin stornarea acestor operațiuni prin note contabile întocmite de societate înșiși.

Efectul fiscal al înregistrării în contabilitate al acestor tranzacții este majorarea TVA deductibilă și diminuarea corespunzătoare a TVA de plată datorată bugetului de stat, în anumite perioade fiscale. Ulterior, facturile au fost stornate de furnizorii care le-au emis (sau de societatea verificată înșiși), producându-se efectul fiscal invers: diminuarea TVA deductibilă și majorarea corespunzătoare a TVA de plată datorată bugetului de stat.

În felul acesta societatea obține, practic, o amănare la plată a TVA datorată bugetului de stat în anumite perioade fiscale, distanță în timp între momentul emiterii facturii (al deducerii TVA) și cel al stornării acesteia (stornarea TVA dedusă) fiind variabilă, respectiv de la o lună, la câțiva ani.

Acest gen de operațiuni denaturează obligațiile fiscale privind TVA de plată ale societății, generând majorări de întârziere datorate pentru perioadele de timp cuprinse între data înregistrării facturii și a TVA deductibilă aferentă și data stornării acesteia, respectiv a TVA deductibilă aferentă.

A) În perioada iunie 2009 - noiembrie 2011, SC .X. SRL a dedus TVA în valoare totală de **.X. lei** evidențiată în facturile emise de SC .X. SRL (actualmente SC .X. SRL).

În facturile sus-menționate sunt evidențiate:

- achiziții de marfuri în valoare totală de .X. lei, din care TVA .X. lei, conform facturilor emise în luna iunie 2009;

- achiziții de hale metalice de diferite dimensiuni în valoare totală de .X. lei, din care TVA .X. lei, conform facturilor emise în perioada 2010-2011, pe care SC .X. SRL le-a înregistrat în contul 231 "Imobilizări corporale în curs", analitic 231.2.24.

Pentru marfurile ce fac obiectul facturilor nr. .X., .X., .X. și .X. emise în cursul lunii iunie 2009, în care sunt consemnate achiziții de marfuri, nu au fost prezentate niciun contract de vânzare-cumpărare sau alte documente cu funcțiuni similare, avize de însoțire a marfii și nici documente care să justifice transportul marfurilor de la furnizor la beneficiar. Totodată tranzacțiile înregistrate nu au generat fluxuri bănești, achizițiile nefiind achitate furnizorului. Practic, societatea verificată a înregistrat aprovizionarea cu marfuri și returnul acestora la furnizor, fără a înregistra vânzări din marfurile

aprovizionate si cheltuieli aferente marfurilor vandute, in perioada de timp scursa intre operatiunile de aprovizionare si cele de retur.

Facturile pentru achizitionarea haelor metalice emise in perioada 2010-2011 au la baza contractele de livrare incheiate intre SC .X. SRL, in calitate de furnizor si SC .X. SRL, in calitate de beneficiar. Potrivit clauzelor cuprinse in contractele de livrare incheiate, "Furnizorul va livra produsele si contractul va intra in vigoare numai dupa primirea unei comenzi ferme, scrise, semnate de catre administratorul beneficiarului;"(cap.III din contractele de livrare incheiate, pct.3.1.).

In cap.V, alin. 1 al contractelor se stipuleaza ca "Termenul de comanda al marfurilor este stabilit pana la data de 31.12.2012", iar la alin.3 se precizeaza ca: "In cazul in care, pana la acest termen nu exista nici o comanda ferma din partea beneficiarului, contractul se considera nul de drept, facturile emise de catre furnizor urmand a fi stornate."

Prin urmare, in lipsa unei comenzi ferme din partea beneficiarului, contractul nu intra in vigoare si nu produce efecte juridice pentru parti. Pe de alta parte, reprezentantul societatii nu a putut face dovada faptului ca a transmis furnizorului comenzile formulate si ca acesta (furnizorul) avea cunostinta de existenta lor, nelivrarea bunurilor fiind culpa sa.

In ce priveste valoarea contractului si modalitatile de plata, in cap. VII al contractelor de livrare se precizeaza valoarea fiecarui contract si se arata ca aceasta "se va plati in termen de 60 de zile de la receptionarea efectiva a marfurilor", fara a se preciza momentul si conditiile in care furnizorul trebuie sa emita facturile de vanzare. Totusi din documentele puse la dispozitia organelor de control (facturi, contracte de livrare, fisa cont furnizor etc) rezulta ca fiecarui contract îi corespunde o factura de valoare egala, care insa nu a fost achitata furnizorului.

Prin urmare, nu s-a putut demonstra ca a existat o relatie contractuala reala intre parti, ca obiectul contractului a fost realizat, deoarece niciuna din parti nu si-a indeplinit obligatiile asumate: furnizorul nu a livrat bunurile contractate, beneficiarul nu le-a achitat.

Dat fiind faptul ca bunurile nu au fost livrate de furnizor, respectiv receptionate de beneficiar, facturile in cauza au fost stornate integral de catre societatea verificata in luna septembrie 2012, prin intermediul mai multor note contabile. Totodata, SC .X. SRL a formulat cererea de chemare in judecata a paratei SC .X. SRL, (fosta SC .X. SRL), nr. .X./05.10.2012, inregistrata la Tribunalul .X. sub nr. .X./2012, prin care solicita instantei rezolutiunea contractelor incheiate la data de: 15.06.2010, 29.07.2010, 24.08.2010, 15.09.2010 si 25.10.2010, 31.10.2011 si 29.11.2011, precum si a facturilor emise in baza acestora. Reclamanta isi motiveaza actiunea prin faptul ca parata nu si-a indeplinit obligatia de livrare a bunurilor. Asa cum rezulta din cuprinsul cererii de chemare in judecata: "Cu toate ca au existat comenzi din

partea societatii noastre, parata nu a inteles sa onoreze nici o comanda in termenul de 90 de zile de la data comunicarii acesteia".

In acelasi document se arata totodata ca: "nu exista nici o perspectiva ca aceste contracte sa-si produca vreodata efecte si datorita faptului ca, in acest moment nu poate fi contactat nici un reprezentant legal al societatii parate, aceasta nemaidesfasurand nici o activitate."

Din informatiile privind dosarul nr. .X./2012 obtinute de contribuabil de pe portalul Tribunalului .X. si puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala rezulta ca la data de 16.04.2013 instanta a suspendat cauza in temeiul art. 242 alin.(1) pct.2 Cod procedura civila, respectiv din vina reclamantului, care nu a indeplinit solicitarile instantei, formulate la precedentul termen de judecata din 05.03.2013, cand cauza a fost amânata "pentru ca reclamanta sa indice valoarea contractelor de livrare a marfii, sa timbreze la valoare si sa depuna toate contractele in copie legalizata in 2 ex pentru a se putea comunica si cu parata".

Astfel, SC .X. SRL a inregistrat facturile in contabilitate si a dedus TVA aferenta, fara ca bunurile sa fi intrat efectiv in patrimoniul sau si nu a procedat la regularizarea situatiei din punct de vedere patrimonial-contabil si fiscal, pana in luna septembrie 2012.

Potrivit prevederilor art. 11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de control au reconsiderat si reincadrat forma tranzactiilor inregistrate de societate cu acest furnizor, apreciind ca aceste tranzactii nu au fost efectuate in scop economic (nu au generat venituri si cheltuieli, fluxuri de bunuri si de disponibilitati), iar achizitiile nu au fost destinate a fi utilizate in folosul operatiunilor taxabile ale SC .X. SRL.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit ca TVA in suma de **.X. lei** aferenta acestor achizitii este fara drept de deducere, conform art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

B) In perioada iulie 2009 - februarie 2012, SC .X. SRL a dedus TVA in valoare totala de **.X. lei**, evidentiata in facturi emise de SC .X. SA (actualmente SC .X. SRL). Achizitiile constau in hale si structuri metalice de diferite dimensiuni si valori, elemente acoperis (panouri), rafturi metalice, prelate auto inscriptionate, ventiloconvectoare, panouri de tabla cu izolatia de polistiren, conform descrierii bunurilor cuprinse in cap.II -"Obiectul contractului" din contractele de livrare incheiate intre SC .X. SA, in calitate de furnizor si SC .X. SRL, in calitate de beneficiar. Facturile au fost inregistrate de societate in conturile de imobilizari corporale (212, 213 si 214), precum si in contul de imobilizari in curs (231).

Potrivit clauzelor cuprinse in contractete de livrare incheiate, "Furnizorul va livra produsele si contractul va intra in vigoare numai dupa primirea unei comenzi ferme, scrise semnate de catre administratorul beneficiarului;" (cap.III din contractele de livrare incheiate, pct.3.1.).

In cap.V. alin. 1 al contractelor sus-mentionate se stipuleaza ca "Furnizorul se obliga sa livreze marfa in termen de 90 de zile de la data primirii unei comenzi ferme din partea beneficiarului;" iar la alin. 2 se precizeaza ca: "in cazul in care, in termen de trei ani de la data incheierii prezentului contract nu exista nici o comanda ferma din partea beneficiarului, contractul se considera nul de drept, facturile emise de furnizor in baza acestuia urmand a fi stornate, beneficiarul neavand obligatia de plata a acestora." Prin urmare, in lipsa unei comenzi ferme din partea beneficiarului, contractul nu intra in vigoare si nu produce efecte juridice pentru parti. Pe de alta parte, reprezentantul societatii nu a facut dovada faptului ca a transmis furnizorului comenzile formulate si ca acesta (furnizorul) avea cunostinta de existenta lor, nelivrarea bunurilor fiind culpa sa.

In ce priveste valoarea contractului si modalitatile de plata, in cap. VII din contractele de livrare se precizeaza valoarea fiecarui contract si se arata ca aceasta "se va plati in termen de 30 de zile de la data semnarii procesului verbal de receptie de catre reprezentantii legali ai celor doua parti", fara a se preciza momentul si conditiile in care furnizorul trebuie sa emita facturile de vanzare. In unele contracte termenul de plata convenit este de 60 de zile de la data semnarii procesului verbal de receptie. Din documentele puse la dispozitia organelor de control (facturi, contracte de livrare, fisa cont furnizor etc) rezulta ca fiecarui contract îi corespunde o factura de valoare egala, identica privind descrierea bunurilor.

Dat fiind faptul ca bunurile nu au fost livrate de furnizor, respectiv receptionate de beneficiar, facturile in cauza au fost stornate integral de catre societatea verificata prin intermediul mai multor note contabile inregistrate la 03.08.2012 si 17.09.2012. Totodata, SC .X. SRL a formulat cererile de chemare in judecata a paratei SC .X. SRL (fosta SC .X. SA). nr. .X./03.10.2012 si nr. .X./25.10.2012.

Prin cererea de chemare in judecata nr. .X./25.10.2012, inregistrata la Tribunalul .X. sub nr. .X./2012 se solicita instantei rezolutiunea contractelor incheiate in anii 2009, 2010 si 2011, precum si a facturilor emise in baza acestora, iar prin cererea nr. .X./03.10.2012, inregistrata la Tribunalul .X. sub nr. .X./2012, se solicita instantei rezolutiunea contractelor incheiate la data de: 04.01.2012, 05.01.2012 si 29.02.2012, precum si a facturilor emise in baza acestora. Reclamanta isi motiveaza actiunea prin faptul ca parata nu si-a indeplinit obligatia de livrare a bunurilor, asa cum rezulta din cuprinsul cererii de chemare in judecata: "Cu toate ca au existat comenzi din partea

societatii noastre, parata nu a inteles sa onoreze nici o comanda in termenul de 90 de zile de la data comunicarii acesteia."

In dosarul nr. .X./2012, Tribunalul .X. a emis Hotararea nr. .X./2013 din data de 21.02.2013 prin care admite cererea SC .X. SRL si dispune rezolutiunea contractelor de livrare. Din informatiile privind dosarul nr. .X./2012 obtinute de contribuabil de pe portalul Tribunalului .X. si puse la dispozitia organelor de control rezulta ca la data de 04.06.2013 instanta a suspendat cauza in temeiul art. 242 c.pr.civ. "pentru lipsa partilor".

Astfel, SC .X. SRL a inregistrat facturile in contabilitate si a dedus TVA aferenta, fara ca bunurile sa fi intrat efectiv in patrimoniul sau si nu a procedat la regularizarea situatiei din punct de vedere patrimonial-contabil si fiscal, pana in perioada august- septembrie 2012. Potrivit prevederilor art. 11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au reconsiderat si reincadrat forma tranzactiilor inregistrate de societate cu acest furnizor, apreciind ca aceste tranzactii nu au fost efectuate in scop economic (nu au generat fluxuri de bunuri si venituri pentru societate), achizitiile s-au realizat doar scriptic, nu si faptic, nefiind destinate a fi utilizate in folosul operatiunilor taxabile ale SC .X. SRL.

Prin urmare, TVA in suma de **.X. lei** aferenta acestor achizitii este fara drept de deducere, conform art. 145. alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

C) In luna martie 2012, SC .X. SRL a dedus TVA in suma de **.X. lei** evidentiata in factura nr. .X./07.03.2012 emisa de SC .X. SRL, CUI: RO.X. si inregistrata in evidenta contabila in contul 231 "Imobilizari corporale in curs".

La baza tranzactiei a stat contractul de vanzare-cumparare FN incheiat intre SC .X. SRL si SC .X. SRL la data de 07.03.2012. Potrivit acestui contract, furnizorul SC .X. SRL, se obliga sa livreze beneficiarului, SC .X. SRL, .X. kg profile IPE 400, "in termen de 90 de zile de la data primirii unei comenzi ferme din partea beneficiarului."

La art.V din contractul de vanzare-cumparare incheiat se stipuleaza faptul ca "În cazul in care, in termen de trei ani de la data incheierii prezentului contract nu exista nici o comanda ferma din partea beneficiarului contractul se considera nul de drept, facturile emise de furnizor in baza acestuia urmand a fi stornate, beneficiarul neavand obligatia de plata a acesteia".

Din documentele puse la dispozitie de societate (comanda ferma din 07.03.2012 si notificarea FN/01.06.2012, pentru care pana la data finalizarii controlului, contribuabilul nu a prezentat dovada transmiterii acestora catre furnizor), rezulta ca furnizorul SC .X. SRL nu si-a onorat obligatiile

contractuale, drept pentru care SC .X. SRL i-a notificat intentia de a renunta la comanda si a cere "rezolutiunea pe cale judiciara a contractului comercial".

Intrucat furnizorul nu a dat curs solicitarilor cumparatorului, (in sensul ca nici nu a livrat marfa, nici nu a stornat facturile) si in virtutea prevederilor art.V din contractul de vanzare-cumparare, SC .X. SRL a procedat la stornarea inregistrarii facturii prin nota contabila nr. .X. la data de 15.09.2012. Totodata, SC .X. SRL a formulat cererea de chemare in judecata a paratei SC .X. SRL, nr. .X./03.10.2012, inregistrata la Tribunalul .X. sub nr. .X./2012 (numarul dosarului aflat pe rolul Tribunalului .X.), solicitand instantei ca prin hotararea pe care o va pronunta sa dispuna "rezolutiunea contractului de vanzare-cumparare incheiat de parata, in calitate de furnizor, anulara facturii nr. .X./07.03.2012 si obligarea paratei la plata cheltuielilor de judecata".

In dosarul nr. .X./2012 Tribunalul .X. a emis Hotararea nr. .X./2012 prin care dispune rezolutiunea contractului de vanzare-cumparare si anulara facturii.

Rezulta din cele de mai sus ca SC .X. SRL a inregistrat factura in contabilitate si a dedus TVA aferenta, fara ca bunurile sa fi intrat efectiv in patrimoniul sau si nu a procedat la regularizarea situatiei din punct de vedere patrimonial-contabil si fiscal, pana in luna septembrie 2012.

Potrivit prevederilor art. 11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au reconsiderat si reincadrat forma tranzactiei inregistrate de societate cu acest furnizor, apreciind ca aceasta nu a fost efectuata in scop economic (nu a generat venituri si cheltuieli, fluxuri de bunuri si de disponibilitati, nefiind achitata furnizorului), achizitia s-a realizat doar scriptic, nu si faptic, nefiind destinata a fi utilizata in folosul operatiunilor taxabile ale SC .X. SRL.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit ca TVA in suma de **.X. lei** aferenta acestor achizitii este fara drept de deducere, conform art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere cele prezentate la pct. 1 lit. A-C si tinand cont de faptul ca societatea a regularizat TVA dedusa nejustificat si care a condus la diminuarea TVA de plata, in perioadele fiscale urmatoare, pentru intarzierile la declararea si plata TVA datorata bugetului de stat, in suma de .X. lei (.X. lei+ .X. lei + .X. lei = .X. lei), organele de inspectie fiscala au calculat accesorii, incepand cu ziua urmatoare scadentei si pana la termenul legal de depunere a decontului de TVA aferent perioadei in care a fost efectuata regularizarea taxei.

2) In luna august 2007, SC .X. SRL a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de servicii de publicitate in suma de **.X. lei**,

servicii ce au fost facturate de catre SC .X. SRL, CUI .X. conform facturii nr. F WO .X./28.08.2007 în sumă totală de .X. lei.

Intrucat reprezentantul societatii nu a prezentat niciun contract sau alt document cu functiuni similare si niciun alt document, din care sa rezulte ca serviciile de publicitate achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, SC .X. SRL nu avea dreptul la deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta facturii sus-mentionate, nefiind respectate prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare

Astfel, organele de inspectie fiscală au procedat la determinarea TVA pentru care societatea nu avea drept de deducere, valoarea acesteia fiind de **.X. lei.**

3) In cursul anului 2007, SC .X. SRL a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de servicii de studii de piata, de cercetare si prospectare in suma totala de **.X. lei**, evidentiata in facturile emise de urmatorii furnizori:

-SC .X. SRL, CUI .X. cu facturi in valoare totala de .X. lei din care TVA in suma de **.X. lei**;

-SC .X. SRL, CUI .X. cu facturi in valoare totala de .X. lei din care TVA in suma de **.X. lei**;

-SC .X. SRL, CUI .X. cu facturi in valoare totala de .X. lei din care TVA in suma de **.X. lei.**

La baza emiterii acestor facturi au stat contractele incheiate intre furnizorii mai sus mentionati si SC .X. SRL.

Conform acestor contracte, serviciile prestate de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL constau in studii de piata, cercetare si prospectare in diferite zone din tara, in favoarea societatii .X. SRL pentru produsele .X., .X. si produse import .X.. Pentru justificarea efectiva a prestarii serviciilor facturate societatea nu a prezentat niciun document referitor la studiile de piata, cercetare, prospectare efectuate sau orice alte materiale corespunzatoare intocmite in acest scop. Prin urmare, SC .X. SRL nu poate justifica că achizitiile de servicii, constand in studii de piata, sunt destinate in folosul operatiunilor sale taxabile.

Nefiind respectate prevederile art.145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscală au procedat la determinarea TVA pentru care societatea nu avea drept de deducere, valoarea acesteia fiind de **.X. lei.**

4) În perioada august 2007- octombrie 2011, SC .X. SRL a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de servicii de consultanta manageriala in suma totala de **.X. lei**, in baza facturilor emise de catre SC .X.

SRL. La baza emiterii acestor facturi se afla contractul nr. .X./01.06.2007 incheiat intre SC .X. SRL in calitate de consultant si SC .X. SRL in calitate de beneficiar si Actul aditional nr. 1 la contractul nr. .X./01.06.2007, incheiat la data de 01.09.2007.

Conform acestui contract, "beneficiarul incredinteaza consultantului organizarea, conducerea si gestionarea activitatii sale din pensiunea situata in .X. si apartinand beneficiarului".

Din verificarea documentului "Raport cumulat mijloace fixe" din fiecare an al perioadei in care serviciile au fost facturate, rezulta ca in perioada august 2007 - octombrie 2011 SC .X. SRL nu are in patrimoniul sau nicio pensiune, respectiv niciun fel de constructie situata in localitatea .X.. De asemenea, in perioada sus-mentionata societatea nu avea incheiat niciun contract de inchiriere pentru vreo pensiune sau vreun spatiu cu aceasta destinatie aflat in localitatea mentionata si nu a inregistrat niciun venit din activitati turistice.

Din cele prezentate rezulta ca, practic, contractul incheiat nu putea fi pus in aplicare, deoarece lipseste insusi obiectul contractului, respectiv pensiunea, a carei organizare, conducere si gestionare a activitatii trebuia asigurata de consultant.

Dat fiind faptul ca societatea nu a justificat necesitatea si prestarea in fapt a serviciilor facturate, taxa pe valoarea adaugata in suma de **.X. lei** aferenta acestor cheltuieli este fara drept de deducere, achizitiile nefiind destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile conform art. 145. alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

5) In luna septembrie 2008, SC .X. SRL a dedus TVA in suma de **.X. lei** evidentiata in factura de avans nr. .X. din 25.09.2008, emisa de catre SC .X. SRL.

Aceasta factura nu a fost prezentata organelor de inspectie fiscala in original. De asemenea nu a fost prezentat nici un duplicat al acesteia in care sa se mentioneze ca inlocuieste factura initiala.

Prin urmare, TVA in suma de .X. lei aferenta acestei facturi este fara drept de deducere, conform art. 146. alin.(1) lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 46 (1) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

La data de 26.02.2009 factura sus-mentionata a fost stornata de furnizor, prin emiterea in rosu a facturii nr. .X./26.02.2009.

Din cele de mai sus rezulta ca nedeductibilitatea TVA in suma de **.X. lei** opereaza in perioada septembrie 2008 - februarie 2009, cand TVA dedusa

nejustificat a fost regularizata de societate prin inregistrarea facturii de stornare sus-mentionate.

Pentru intarzierile la declararea si plata TVA datorata bugetului de stat, in suma de **.X. lei**, societatea **datoreaza accesorii**, calculate incepand cu ziua urmatoare scadentei si pana la termenul legal de depunere a decontului de TVA aferent perioadei in care a fost efectuata regularizarea taxei.

6) In luna decembrie 2008, SC .X. SRL a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de **.X. lei**, evidentiata in facturile nr. MM nr..X./16.12.2008 (.X. lei) si MM nr..X./19.12.2008 (.X. lei) emise de SC .X. SRL, în care se menționează "prestari servicii structuri metalice" respectiv "prestari servicii constructii metalice" conform contractelor nr. .X./10.09.2008 si .X./15.10.2008.

Deoarece din Raportul VIES nr. .X./07,12.2012 transmis de Serviciul schimb international de informatii, preturi de transfer cu adresa nr. .X./10.12.2012 rezulta ca SC .X. SRL nu a declarat livrari catre SC .X. SRL in cursul anului 2008, s-a transmis Directiei Generale a Finantelor Publice .X. solicitarea de control incrucisat nr. .X./30.04.2013 ce a avut ca obiectiv verificarea livrarilor/prestarilor efectuate de catre SC .X. SRL catre SC .X. SRL in perioada 01.01.2006-31.12.2011.

Din adresa D.G.F.P. .X.- A.I.F. nr. .X./04.06.2013, rezulta ca:

- intre cele doua societati nu a existat o relatie comerciala;
- SC .X. SRL nu are inregistrate in contabilitate sau in jurnalele de vanzari facturile MM .X./16.12.2008 in suma de .X. lei (TVA inclus) si MM .X./19.12.2008 in suma de .X. lei (TVA inclus);

Prin urmare, SC .X. nu a inregistrat TVA colectata corespunzatoare facturilor inregistrate de SC .X. SRL pentru care aceasta din urma a dedus TVA.

Din cele de mai sus rezulta ca SC .X. SRL a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma totală de .X. lei (.X. lei + .X. lei) aferenta unor servicii care nu au fost prestate in beneficiul sau, intrucat societatea nu a avut nicio relatie comerciala cu SC .X. SRL in perioada supusa inspectiei fiscale.

Organele de inspectie fiscală au constatat ca nu au fost respectate prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) și art. 146 alin.(1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare și au procedat la determinarea TVA pentru care societatea nu avea drept de deducere in luna decembrie 2008, valoarea acesteia fiind de **.X. lei**.

7) In perioada august-septembrie 2008, SC .X. SRL a dedus TVA in valoare de .X. lei, evidentiata in facturile emise de SC .X. SRL.

In facturi sunt consemnate lucrari de amenajare la terenuri executate in baza contractului de executie lucrari nr. .X./31.07.2008, cu centralizatorul

devizelor oferta de lucrari anexat acestuia, respectiv a Actului additional nr. 1 la contractul de executie lucrari nr. X./31.07.2008 cu centralizatorul devizelor oferta de lucrari anexat acestuia, speta fiind prezentata detaliat la subcapitolul privind impozitul pe profit pentru anii 2008-2009.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile au anexate devize de lucrari identice cu devizele oferta anexa la contract. Dar, din Procesele verbale de receptie lucrari incheiate in data de 15.12.2008 de catre beneficiar si executant, rezulta ca lucrarile facturate nu corespund celor efectiv executate, respectiv lucrarile facturate nu au fost executate integral, urmand ca executantul sa le finalizeze pana la data de 01.03.2009 sau sa le storneze.

Astfel, la data de 03.03.2009 au fost stornate lucrari de amenajare neexecutate in valoare totala de .X. lei, din care TVA .X. lei, respectiv lucrari neexecutate la terenul din str. .X. in valoare de .X. lei (din care TVA .X. lei, dedusa in luna august 2008) si lucrari neexecutate la terenul din .X., in valoare de .X. lei (din care TVA .X. lei, dedusa in luna septembrie 2008).

Prin urmare, lucrarile de amenajare facturate si neexecutate evidentiata in facturile storno emise de catre SC .X. SRL, nu au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale SC .X. SRL si, pe cale de consecinta, TVA in suma de .X. lei aferenta acestor achizitii este fara drept de deducere, conform art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere cele de mai sus si tinand cont de faptul ca societatea a regularizat TVA dedusa nejustificat in lunile august - septembrie 2008 (care a condus la diminuarea TVA de plata), in luna martie 2009, pentru intarzierile la declararea si plata TVA datorata bugetului de stat, in suma de **.X. lei**, organele de inspectie fiscala au calculat accesorii incepand cu ziua urmatoare scadentei si pana la termenul legal de depunere a decontului de TVA aferent perioadei in care a fost efectuata regularizarea taxei.

8) La data de 31.05.2009, SC .X. SRL a dedus TVA in suma de **.X. lei** evidentiata in factura nr. .X. din 31.05.2009 emisa de SC .X. SRL.

In factura sus-mentionata sunt evidentiata cheltuieli de transport marfa, respectiv se factureaza 7.500 km parcursi la un pret de 2,30 lei/km (7.500 km x 2,30 = .X. lei) + TVA.

Avand in vedere faptul ca societatea avea in proprietate un parc auto propriu, precum si mijloace de transport inchiriate, organele de inspectie fiscala au solicitat reprezentantului societatii documente justificative in care sa fie evidentiata numarul de curse si kilometri parcursi, respectiv sa justifice prestarea efectiva a serviciilor de transport facturate. Organele de inspectie fiscala au constatat ca pana la data finalizarii inspectiei fiscale niciun

document justificativ al prestatiei nu a fost pus la dispozitia organelor de control.

Dat fiind faptul ca societatea nu a justificat necesitatea si prestarea in fapt a serviciilor facturate, organele de inspectie fiscala au stabilit ca taxa pe valoarea adaugata in suma de **.X. lei** ($.X. \text{ lei} \times 19\% = .X. \text{ lei}$) aferenta acestor cheltuieli este fara drept de deducere, achizitiile nefiind destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, conform art. 145. alin. 2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

9) In cursul lunilor februarie-martie 2009 SC .X. SRL a dedus TVA in suma de .X. lei evidentiata intr-un numar de 29 facturi emise de SC .X. SRL, reprezentand contravaloarea unor "lucrari de amenajare show-room cf. Contr. .X./20.01.2009".

Organele de inspectie fiscala au constatat ca prestarea efectiva a serviciilor de amenajare facturate, inregistrate partial ca imobilizari corporale (.X. lei) si partial direct pe costuri (.X. lei) nu a fost justificata de catre societate cu documente.

Prin urmare, taxa pe valoarea adaugata in suma de **.X. lei** ($.X. \text{ lei} + .X. \text{ lei} = .X. \text{ lei}$) aferenta acestor cheltuieli este fara drept de deducere, achizitiile nefiind destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, conform art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

10) In cursul lunii aprilie 2010, SC .X. SRL a dedus TVA in suma de **.X. lei** evidentiata in facturi inregistrate in evidenta contabila in contul 231 "imobilizari corporale in curs de executie" emise de SC .X. SRL, respectiv:

- Factura nr. .X./07.04.2010, in valoare de .X. lei + .X. lei TVA
- Factura nr. .X./14.04.2010, in valoare de .X. lei + .X. lei TVA
- Factura nr. .X./21.04.2010, in valoare de .X. lei + .X. lei TVA.

In facturi sunt evidentiatae "prestari servicii conform contract", nu a fost prezentat insa niciun contract in legatura cu serviciile facturate, niciun document care sa evidentieze natura serviciilor prestate, necesitatea acestora si sa justifice prestarea in fapt a serviciilor, iar pana la data finalizarii inspectiei fiscale, facturile in cauza nefiind achitate furnizorului.

Avand in vedere cele de mai sus, precum si neconcordantele identificate in Raportul VIES nr. .X./07.12.2012 transmis de Serviciul schimb international de informatii, preturi de transfer cu adresa nr. .X./10.12.2012, privind achizitiile declarate de SC .X. SRL de la SC .X. SRL, in sensul ca SC .X. SRL nu a declarat livrari efectuate catre SC .X. SRL in perioada respectiva, taxa pe valoarea adaugata in suma de **.X. lei** ($.X. \text{ lei} \times 19\% = .X. \text{ lei}$) aferenta acestor facturi este fara drept de deducere, achizitiile nefiind destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, conform art. 145, alin.

(2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

11) La data de 26.03.2010, SC .X. SRL a dedus TVA in suma de **.X. lei** evidentiata in factura nr. .X./26.03.2010 emisa de SC .X. SA (actualmente SC .X. SRL).

Obiectul facturii il constituie confectionarea si inscriptionarea a 852 mp de banere publicitare, la pretul de .X. lei/mp, valoarea totala a facturii fiind de .X. lei. Societatea a inregistrat respectiva achizitie ca mijloc fix (in contul 214 "mobilier, aparatura birotica, echipamente de protectie a valorilor umane si materiale si alte active corporale") si nu ca o prestare de servicii, fara a putea insa justifica nici existenta efectiva a mijlocului fix si nici necesitatea si realitatea prestatiei, in sustinerea deductiei TVA societatea a prezentat doar contractul de prestari servicii fn/01.03.2010. Prin urmare, societatea nu a demonstrat ca bunurile/serviciile achizitionate au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile si pe cale de consecinta, taxa pe valoarea adaugata in suma de **.X. lei** (.X. lei x 19%= .X. lei) aferenta acestei achizitii este fara drept de deductie, conform art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

12) In luna mai 2010, SC .X. SRL a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei, evidentiata in factura seria DMX nr. .X./28.04.2010 emisa de SC .X. SRL, reprezentand "Plata echipament de muls conform contract incheiat in data de 18.07.2008, art.3.1, punctul C".

Deoarece din Raportul VIES nr. .X./07.12.2012 transmis de Serviciul schimb international de informatii, preturi de transfer cu adresa nr. .X./10.12.2012 rezulta neconcordante intre declaratiile celor doua societati privind achizitiile/livrarile interne reciproce aferente semestrului I 2010, s-a transmis Directiei Generale a Finantelor Publice .X. solicitarea de control incrucisat nr. .X./24.05.2013 ce a avut ca obiectiv verificarea livrarilor/prestarilor efectuate de catre SC .X. SRL catre SC .X. SRL in perioada 01.01.2006 - 31.10.2012.

Din procesul verbal nr. .X./24.07.2012 incheiat in urma controlului incrucisat efectuat de D.G.F.P. .X.-A.I.F. rezulta ca:

- SC .X. SRL a emis factura nr. DMX-03 nr. .X./28.04.2010 in valoare totala de .X. lei din care TVA .X. lei reprezentand „Plata echipament de muls conform contract incheiat in data de 18.07.2008, art.3.1, punctul C".

- SC .X. SRL a inregistrat in evidenta contabila taxa pe valoare adaugata colectata in suma de .X. lei aferenta acestei facturi, a declarat-o ca atare in decontul de TVA aferent lunii aprilie 2010 si a declarat livrarea in Declaratia informativa privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe

teritoriul national (cod 394) aferenta semestrului I 2010 la valorile mentionate in factura emisa.

Din cele prezentate, rezulta ca SC .X. SRL a dedus TVA in suma de .X. lei, in timp ce SC .X. SRL a colectat, conform aceleiasi facturi, TVA in suma de .X. lei. Diferenta in suma de **.X. lei** (.X. lei-.X. lei) reprezinta TVA dedusa de SC .X. SRL in mod nejustificat, aceasta nefiind colectata de catre SC .X. SRL. Prin urmare, organele de inspectie fiscala au constatat ca nu au fost respectate prevederile art. 145 alin. (2) lit. a), art. 146 alin. (1) lit. a) și art. 155, alin. (5) lit. i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea TVA pentru care societatea nu avea drept de deducere in luna mai 2010, valoarea acesteia fiind de **.X. lei**.

13) In anul 2011, SC .X. SRL a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei, aferenta urmatoarelor facturi emise de SC .X. SA:

- fact.DTR .X./19.05.2011, valoare totala .X. lei, din care TVA .X. lei;
- fact.DTR .X./20.05.2011, valoare totala .X. lei, din care TVA .X. lei;
- fact.DTR .X./23.05.2011, valoare totala .X. lei, din care TVA .X. lei;
- fact.DTR .X./24.05.2011, valoare totala .X. lei, din care TVA .X. lei;
- fact.DTR .X./30.09.2011, valoare totala .X. lei, din care TVA .X. lei;
- fact.DTR .X./30.09.2011, valoare totala .X. lei, din care TVA .X. lei;
- fact.DTR .X./30.09.2011, valoare totala .X. lei, din care TVA .X. lei.

La baza emiterii acestor facturi a stat contractul fn/02.04.2011 ce are ca obiect executarea de catre SC .X. SA a unor lucrari la obiectivul Centrul Comercial situat in .X., str. .X. cu respectarea proiectului de executie pus la dispozitie de catre SC .X. SRL. Aceste lucrari constau in:

- confectionat si montat cofrage;
- confectionat si montat armatura fundatii, grinzi fundare;
- confectionat si montat buloane, in armaturi pahare si placa fixare;
- lucrari de turnat betoane in fundatii si in grinzi de fundare;
- lucrari de confectionat grinzi metalice intre stalpi, pentru show room Valea Cascadelor, conform proiect;
- turnat beton in fundatii si grinzi, pompa+transport;
- confectionat si montat armaturi in fundatii si grinzi.

Contravaloarea acestor lucrari a fost inregistrata in evidenta contabila a SC .X. SRL in contul 231 analitic 231.A "IMOBILIZARI CORPORALE SHOWROOM .X.."

Prin adresele inregistrate la SC .X. SRL sub nr. .X./19.03.2013, nr. .X./29.03.2013, nr. .X./23.04.2013, organele de inspectie fiscala au solicitat societatii documente justificative privind necesitatea, oportunitatea si

prestarea in fapt a serviciilor (situatii de lucrari, devize, procese verbale de receptie partiale sau finale la terminarea lucrarilor) facturate de SC .X. SA.

Din documentele prezentate de societate, respectiv contractul de executie incheiat cu SC .X. SA din 02.04.2011 si situatiile de lucrari anexate, rezulta ca SC .X. SA a executat lucrari de infrastructura (fundatii) si suprastructura (lucrari de confectionat grinzi metalice intre stalpi, montat stalpi structură metalica) a unei constructii situata in .X., str. .X.. Societatea nu a prezentat, insa, organelor de inspectie fiscala autorizatia de construire, proiectul de executie pentru realizarea unei constructii situata la adresa de mai sus si niciun proces verbal de receptie calitativa a lucrarilor executate, in niciuna din fazele determinante ale constructiei: trasarea axelor, stabilirea naturii terenului de fundare, stabilirea cotei de sapatura la fundare, armare si cofrare fundatii, etc.

Organele de inspectie fiscala au retinut ca reprezentantii SC .X. SRL nu au prezentat nici cartea tehnica a constructiei si nici procesele verbale de receptie calitativa la finalizarea lucrarilor semnate de investitor/proprietar, de executantul lucrarilor - SC .X. SA si de proiectantul constructiei, documente care sa certifice realizarea acestor lucrari, conform art. 17 din Legea nr. 10/1995 privind calitatea in constructii.

De asemenea, la adresa obiectivului mentionata in contractul incheiat cu SC .X. SA, la care trebuiau executate lucrarile (.X., str. .X.), SC .X. SRL are inchiriat un spatiu cu destinatia de showroom birouri, depozitare si comercializare materiale de constructii, al carui proprietar este SC .X. SRL.

În acest sens, reprezentantul societatii a prezentat organelor de inspectie fiscala, contractul de locatiune nr. .X./22.02.2010 incheiat de SC .X. SRL, in calitate de locatar, cu SC .X. SRL, in calitate de locator, ce are ca obiect "darea in locatie de catre LOCATOR, in beneficiul exclusiv al LOCATARULUI, a unui spatiu, proprietatea LOCATORULUI, avand destinatia de showroom birouri, depozitare si comercializare materiale de constructii situat in .X., Str. .X. .X.".

La art. 8.2 lit. b) din contract se stipuleaza ca "ESTE STRICT INTERZIS LOCATARULUI SA EFECTUEZE ORICE LUCRARI DE AMENAJARE, COMPARTIMENTARE, MODIFICARE, DEMOLARE, CONSTRUIRE atat in interiorul spatiului inchiriat, cat si pe exteriorul acestora." Prin urmare, SC .X. SRL nu avea dreptul sa efectueze la obiectivul Centrul Comercial situat in .X.. str. .X., lucrarile contractate cu SC .X. SRL.

Astfel, SC .X. SRL nu a justificat prestarea efectiva a lucrarilor in valoare totala de .X. lei, din care TVA in suma de .X. lei, contractate cu SC .X. SRL. Prin urmare, aceste achizitii nu sunt destinate a fi utilizate in folosul operatiunilor sale taxabile.

Pe cale de consecinta, taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei aferenta acestor achizitii este fara drept de deducere, conform art. 145, alin.

(2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

14) In cursul anului 2012, SC .X. SRL a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma totala de **.X. lei**, aferenta facturilor emise de SC .X. SA.

Pentru justificarea serviciilor facturate (chirii, cheltuteli de intretinere, cheltuieli cu energia, apa) reprezentantul societatii a prezentat organelor de control contractul nr. .X. incheiat la data de 27.09.2012 intre SC .X. SRL si SC .X. SA, care stipuleaza ca: "Obiectul contractului il reprezinta inchirierea (acordarea dreptului de folosinta) de catre Proprietar Chiriasului a spatiului situat in unitatea rezidentiala nr. .X. de la etajul .X. aflata in .X. din .X., situata in .X., .X., .X., cu o suprafata utilizabila de 74 mp, amenajata si mobilata conform Anexei nr. 2 la prezentul contract, la care se va face referire ca "Unitatea". Scopul acestui contract este sa ofere Chiriasului toate drepturile necesare pentru a-i permite sa utilizeze Spatiul numai ca locuinta personala."

Organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile achizitionate (inchirierea de imobile in scop de "locuinta personala") nu au fost utilizate in folosul operatiunilor taxabile ale societatii, societatea neinregistrand niciun venit din exploatarea spatiului in cauza.

Pe cale de consecinta taxa pe valoarea adaugata in suma de **.X. lei** aferenta acestor achizitii este fara drept de deducere, conform art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ COLECTATĂ

1) In luna martie 2008, SC .X. SRL nu a colectat TVA in suma de **.X. lei** aferenta lipsurilor din gestiune constatate cu ocazia inventarierii gestiunii de la fostul sediu social al societatii din .X., str. .X., nr. .X..

In fapt, in luna martie 2008 cu ocazia inventarierii gestiunii sus-mentionate, comisia de inventariere, numita prin decizia administratorului societatii nr. .X./06.03.2008, a constatat existenta unor plusuri si lipsuri in gestiune, intocmind documentele constatatoare corespunzatoare acestei situatii. Totodata aceasta a procedat la compensarea plusurilor cu minusurile de inventar, rezultand lipsuri in gestiune in valoare totala de .X. lei, din care societatea a inregistrat pe costuri, deductibile fiscal, lipsuri in gestiune in valoare totala de .X. lei.

Avand in vedere faptul ca lipsurile din gestiune nu au fost imputate persoanelor vinovate si ca societatea nu a putut face dovada ca pentru marfurile in cauza a fost incheiat un contract de asigurare, cheltuielile inregistrate cu lipsurile din gestiune au fost tratate de organele fiscale ca

bunuri constatate lipsa din gestiune fiind asimilate livrarilor si, in consecinta, sunt operatiuni taxabile.

Prin faptul ca societatea nu a colectat TVA aferenta marfurilor lipsa din gestiune, au fost incalcate prevederile art. 128 alin. (4) lit. d) si alin (8) lit.a), b) și c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.6 alin. (8) si (9) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, organele de inspectie fiscală au procedat la colectarea T.V.A. aferenta lipsurilor din gestiune, stabilind astfel o taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar in suma de **.X. lei** (.X. lei x 19%= .X. lei), datorata in luna martie 2008.

2) In perioada 2008-2011, SC .X. SRL a inregistrat cheltuieli cu diferente valorice aferente stocurilor, respectiv minusuri de gestiune, in valoare totala de .X. lei din care :

- in anul 2008 - .X. lei;
- in anul 2009 - .X. lei;
- in anul 2010 - .X. lei;
- in anul 2011 - .X. lei.

Dat fiind faptul ca lipsurile din gestiune nu au fost imputate persoanelor vinovate si ca societatea nu a facut dovada ca pentru marfurile in cauza a fost incheiat un contract de asigurare, cheltuielile inregistrate cu lipsurile din gestiune au fost tratate de organele de control ca bunuri constatate lipsa din gestiune fiind asimilate livrarilor si, in consecinta, sunt operatiuni taxabile. Prin urmare, societatea trebuia sa colecteze TVA aferenta acestor lipsuri, in quantum total de **.X. lei**, din care:

- .X. lei - TVA colectata aferenta lipsurilor inregistrate in anul 2008;
- .X. lei - TVA colectata aferenta lipsurilor inregistrate in anul 2009;
- .X. lei - TVA colectata aferenta lipsurilor inregistrate in anul 2010;
- .X. lei - TVA colectata aferenta lipsurilor inregistrate in anul 2011.

Prin faptul ca societatea nu a colectat TVA aferenta marfurilor lipsa din gestiune, au fost incalcate prevederile art. 128 alin. (4) lit. d), art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.6 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

3) În perioada mai 2008 - octombrie 2012, SC .X. SRL a incasat, prin virament si in numerar, sume banesti in avans, in valoare totala de .X. lei de

la SC .X. SRL, pentru care a emis facturi de vanzari de marfuri si servicii in valoare totala de .X. lei. Diferenta de .X. lei (.X. lei - .X. lei = .X. lei) reprezinta soldul creditor al contului client (411 analitic .X.) la data de 31.10.2012, sold corectat de organele de inspectie fiscala cu suma de .X. lei.

Suma cu care soldul contului client a fost corectat nu reprezinta incasare de avansuri, ci compensari efectuate de societate intre clienti si furnizori (inregistrate in creditul contului client, prin debitul conturilor de furnizori, diverse analitice), respectiv - .X. lei, in luna iunie 2008, intre furnizor si client SC .X. SRL, .X. lei in luna decembrie 2010, intre furnizor SC .X. SRL si client SC .X. SRL si .X. lei, in luna noiembrie 2010, intre furnizor SC .X. si client SC .X. SRL (-.X. lei + .X. lei + .X. lei = - .X. lei). Prin compensarea, in suma de - .X. lei, efectuata intre client si furnizor, se creaza practic drepturi de creanta si obligatii fata de furnizor inexistente, (401 = 411 in rosu este echivalenta inregistrarii inverse 411=401 in negru), fara a emite si fara a inregistra facturi de vanzari, respectiv de achizitii. Practic, toate aceste compensari inregistrate de societate in creditul contului 411, denatureaza rulajul creditor al contului, in care sunt inregistrate incasarile de la clienti, in sensul diminuarii lui.

Pentru avansul incasat de la SC .X. SRL si nefacturat, SC .X. SRL nu a colectat TVA aferenta, in suma de **.X. lei** (.X. lei x 24/124 = .X. lei), contrar prevederilor: art. 134² alin.(1) si alin.(2) lit. b), art. 137 alin. (1) lit.a), art. 140 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

4) În perioada iulie 2008 - februarie 2012, SC .X. SRL a incasat cu bilete la ordin, prin virament bancar si in numerar, sume banesti in avans, in valoare totala de .X. lei de la SC .X. SRL. Din avansul total incasat, societatea a restituit prin viramente bancare suma de .X. lei si a emis facturi de vanzari de marfuri si servicii pentru suma de .X. lei, astfel incat la finele perioadei au ramas incasate avansuri in suma de .X. lei (.X. lei - .X. lei - .X. lei = .X. lei) pentru care nu s-a emis nicio factura. Diferenta de .X. lei reprezinta soldul creditor al contului client (411 analitic .X. SRL) la data de 29.02.2012, sold corectat de organele de control cu suma de .X. lei. Organele de inspectie fiscala mentioneaza ca soldul creditor al contului la data sus-mentionata, conform fisei client .X. SRL este de .X. lei, iar prin corectia facuta de organele de control, cu suma mentionata, acesta este, in fapt, de .X. lei (.X. lei + .X. lei = .X. lei).

Prin urmare, valoarea avansurilor incasate pentru care nu au fost inregistrate drepturi de creanta, respectiv nu au fost emise facturi de catre societatea verificata este la finele lunii februarie 2012 de .X. lei.

SC .X. SRL inregistreaza tranzactii comerciale cu aceasta societate înca din luna august 2007, inasa incepand din luna iulie 2008, soldul contului client 411.1, analitic ".X." este constant creditor (cu exceptia lunilor iunie-iulie 2010), ceea ce denota incasarea unor sume ce exced valoarea creantelor inregistrate de societate, respectiv sume pentru care nu s-a constituit obligatia de plata a SC .X. SRL.

Pentru avansul incasat de la SC .X. SRL si nefacturat, SC .X. SRL nu a colectat TVA aferenta, in suma de **.X. lei** ($.X. \text{ lei} \times 24/124 = .X. \text{ lei}$), contrar prevederilor: art. 134² alin.(1) si alin.(2) lit. b), art. 137 alin. (1) lit.a), art. 140 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

5) In perioada iulie 2010 - august 2012, SC .X. SRL a incasat prin virament si in numerar sume in avans in valoare totala de .X. lei de la SC .X. SRL, pentru care a emis facturi de vanzari de marfuri in valoare totala de .X. lei. Diferenta de .X. lei ($.X. \text{ lei} - .X. \text{ lei} = .X. \text{ lei}$) reprezinta soldul creditor al contului client (411 analitic .X.) pentru care nu au fost inregistrate drepturi de creanta, respectiv nu au fost emise facturi de catre societatea verificata, asa cum rezulta si din fisa contului client. SC .X. SRL inregistreaza tranzactii comerciale cu aceasta societate inca din luna iunie 2006, inasa incepand din luna iulie 2010, soldul contului client 411.1. analitic ".X." este constant creditor, ceea ce denota incasarea unor sume ce exced valoarea creantelor inregistrate de societate, respectiv sume pentru care nu s-a constituit obligatia de plata a SC .X. SRL.

Pentru avansul incasat de la SC .X. SRL si nefacturat, SC .X. SRL nu a colectat TVA aferenta, in suma de .X. lei ($.X. \text{ lei} \times 24/124 = .X. \text{ lei}$), contrar prevederilor: art. 134² alin.(1) si alin.(2) lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, valabil in 2012, art. 137 alin. (1) lit.a), art. 140 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

IMPOZITUL PE VENITURILE DE NATURA SALARIALA

Perioada verificata: 01.01.2007 - 31.10.2012

Din verificarea documentelor puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala de catre reprezentantul societatii (state de plata, fise cont salarii si contributii, balante de verificare, registre jurnal, documente de plata etc) s-au constatat urmatoarele deficiente:

1) La data de 19.05.2008, SC .X. SRL a achitat d-lui .X., avand functia de director general al societatii, suma de .X. lei prin virament bancar efectuat din .X. Sucursala judeteana .X.- .X., in baza unui bilet la ordin girat in favoarea sa de catre d-nii .X. si .X., asa cum rezulta din extrasul de cont nr. .X. emis de .X. .X. la 19.05.2008.

În fapt, biletul la ordin decontat d-lui .X. a fost emis de catre SC .X. SRL la data de 10.01.2008 in favoarea d-nei .X., cu scadenta la 19.05.2008, scopul platii inscris in cuprinsul instrumentului de plata fiind contravaloare antecontract de vanzare-cumparare ("c/v AC vanzare-cumparare"), document depus alaturi de borderoul de remitere a biletului la ordin in banca si inregistrat de .X. .X. sub nr. .X./19.05.2008.

Obiectul antecontractului de vanzare cumparare fara numar si data, incheiat intre sotii .X. si .X., in calitate de vanzatori si SC .X. SRL, in calitate de cumparator, il constituie vanzarea unui teren "in suprafata de 8.160 mp, avand nr. cadastral .X. si .X., intabulat in CF .X., situat in .X., str. .X.." In contractul sus-mentionat se arata ca "Prin prezentul act, imobilul nu se vinde, ci doar se stabileste ca se va vinde dupa radierea ipotecii si a sarcinii", intrucat "Imobilul este ipotecat in favoarea .X., avand interdictie de instrainare si grevare". Pretul de vanzare este de .X. Euro (echivalentul a .X. lei), platibil bilunar in 18 rate de cate .X. lei fiecare, iar "contractul se va incheia numai dupa plata integrala a pretului," acest contract fiind un act sub semnatura privata, nefiind incheiat in forma autentica.

Sotii .X. au girat biletul la ordin primit de la SC .X. SRL in favoarea d-lui .X., inca de la data emiterii acestuia, respectiv 10.01.2008. Pentru a stabili imprejurarile in care biletul la ordin a ajuns sa fie girat in favoarea d-lui .X., organele de control au luat acestuia o nota explicativa.

Din nota explicativa nr. .X./09.10.2013/.X./21.10.2013 data de DI. .X., in calitate de director general al societatii, rezulta ca "Biletul la ordin a fost emis catre .X. ca urmare a antecontractului de vanzare-cumparare a terenului din str. .X., girat catre B.P."

Dar, din documentele prezentate organelor de inspectie fiscala, respectiv: antecontractul de vanzare-cumparare la care face referire DI. .X. si Contractul de ipoteca nr. .X./04.07.2008 accesoriu la contractul de credit nr. .X./04.07.2008, incheiat intre S.C. .X. S.A., in calitate de creditor ipotecar si .X., in calitate de "garant ipotecar" rezulta ca terenul ipotecat de d-na .X. in favoarea .X. SA in contul creditului angajat de la aceasta banca de catre SC .X. SRL, in valoare de .X. lei, nu este acelasi cu terenul pentru care s-a incheiat antecontractul de vanzare-cumparare, terenurile in cauza fiind identificate prin numere cadastrale diferite, inscrise in CF-uri diferite. Astfel, terenul asupra caruia a fost instituita ipoteca de rangul IX in favoarea .X. SA, proprietatea d-nei .X., este situat in .X., str. .X., nr. 14, are o suprafata de

7.695 mp, nr. .X. si este inregistrat in Cartea Funciara .X.. Din cele prezentate, rezulta ca cele doua contracte se refera la suprafete de teren diferite.

Dat fiind faptul ca tranzactia consemnata in Antecontractul de vanzare-cumparare nu s-a finalizat pana la data prezentei inspectii fiscale (desi in cuprinsul actului se precizeaza in mod expres ca "Vanzarea cumpararea se va incheia pana la data de 29.12.2008, data pana la care vanzatorii sunt obligati sa achite ipoteca si sa radieze toate sarcinile din CF pentru a fi posibila incheierea contractului"), tranzactia fiind fara obiect, că Dl .X. avea calitatea de angajat al societatii cu contract individual de munca, regasindu-se in statul de plata intocmit pentru luna mai 2008 si ca Dl. .X. si sotii .X. sunt afini de gr.I (parintii sotiei), in temeiul art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscală au procedat la reincadrarea formei tranzactiei pentru a reflecta continutul economic al acesteia.

Prin faptul ca societatea nu a calculat, nu a inregistrat, nu a declarat si nu a achitat impozitul pe veniturile din salarii, au fost incalcate prevederile art. 55 alin. (1) si alin. (2) lit.k), art. 57 alin. (1) si alin. (2) lit. a), art. 58 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, organele de inspectie fiscală au procedat la stabilirea bazei de impozitare pentru impozitul pe venitul de natura salariala datorat de Dl. .X. aferent sumei nete incasate de .X. RON, respectiv la stabilirea venitului brut de natura salariului la care se calculeaza impozitul pe salarii si toate contributiile datorate de salariat si angajator, acesta fiind de .X. lei.

Prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate conform art. 57 alin. (2) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscală au calculat un impozit pe veniturile asimilate salariilor datorat suplimentar de societate in suma de **.X. lei.**

Pentru neplata la termen a impozitului stabilit suplimentar pe veniturile asimilate salariilor, in baza prevederilor art. 119, alin. (1), art. 120, alin. (1) si art. 120¹, alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile și completările ulterioare, SC .X. SRL datoreaza bugetului de stat si :

- majorari de intarziere in suma de .X. lei, calculate incepand cu ziua urmatoare scadentei si pana la data de 22.05.2014;
- penalitati de intarziere in suma de .X. lei (.X. lei x 15% = .X. lei).

2) In perioada iulie-august 2008 SC .X. SRL i-a achitat doamnei .X., in numerar, suma de .X. lei, dupa cum urmeaza;

- la data de 15.07.2008 suma de .X. lei cu dispozitia de plata catre casierie nr. .X.;

- la data de 17.07.2008 suma de .X. lei cu dispozitia de plata catre casierie nr. .X.;
- la data de 18.07.2008 suma de .X. lei cu dispozitia de plata catre casierie nr. .X.;
- la data de 21.07.2008 suma de .X. lei cu dispozitia de plata catre casierie nr. .X.;
- la data de 23.07.2008 suma de .X. lei cu dispozitia de plata catre casierie nr. .X.;
- la data de 24.07.2008 suma de .X. lei cu dispozitia de plata catre casierie nr. .X.;
- la data de 28.07.2008 suma de .X. lei cu dispozitia de plata catre casierie nr. .X.;
- la data de 29.07.2008 suma de .X. lei cu dispozitia de plata catre casierie nr. .X.;

Total luna iulie: .X. lei;

- la data de 14.08.2008 suma de .X. lei cu dispozitia de plata catre casierie nr. .X.;
- la data de 15.08.2008 suma de .X. lei cu dispozitia de plata catre casierie nr. .X.;
- la data de 20.08.2008 suma de .X. lei cu dispozitia de plata catre casierie nr. .X.;

Total luna august: .X. lei.

Scopul incasarii-platii in scris in dispozitiile de plata catre casierie sus-mentionate este "conform contract". Pentru a identifica natura tranzactiilor incheiate cu d-na .X., respectiv contractul care a stat la baza platilor efectuate, organele de inspectie fiscala au luat o nota explicativa d-lui .X., in calitate de director general la SC .X. SRL.

Din nota explicativa nr. .X./09.10.2013/ .X./21.10.2013 data de dl. .X. rezulta ca "Tranzactiile au fost in baza antecontractului de vanzare-cumparare a terenului din str. .X., garantie care a stat la baza unui credit comercial oferit de B.P. catre SC .X. SRL."

Prin urmare, sumele achitate reprezinta contravaloarea partiala a antecontractului de vanzare-cumparare fara numar si data, incheiat intre sotii .X. si .X., in calitate de vanzatori si SC .X. SRL, in calitate de cumparator, obiectul antecontractului de vanzare cumparare fiind explicat la punctul anterior.

Avand in vedere faptul ca obiectul antecontractului de vanzare-cumparare nu il constituie terenul care a fost ipotecat de d-na .X. in favoarea .X., in contul creditului angajat de catre SC .X. SRL de la aceasta banca, ca din punct de vedere economic, o astfel de tranzactie nu se justifica

(valoarea terenului de .X. lei, depasind valoarea creditului de .X. lei), că o tranzactie de vanzare-cumparare a terenului descris in Antecontractul de vanzare-cumparare nu s-a finalizat pana la data inspectiei fiscale, tranzactia fiind fara obiect, precum si faptul ca d-na .X. avea calitatea de angajata a societatii cu contract individual de munca, regasindu-se in statele de plata intocmite pentru lunile iulie-august 2008 la punctul de lucru al societatii din .X., str. .X., nr. .X., in temeiul art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscală au procedat la reincadrarea formei tranzactiei pentru a reflecta continutul economic al acesteia.

Prin faptul ca societatea nu a calculat, inregistrat, declarat si achitat impozitul pe veniturile asimilate salariilor au fost incalcate prevederile art. 55 alin. (1) si alin. (2) lit.k), art. 57 alin. (1) si alin. (2) lit. a), art. 58 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, organele de inspectie fiscală au procedat la stabilirea bazei de impozitare pentru impozitul pe veniturile asimilate salariilor datorat de D-na .X. pentru lunile iulie si august 2008, aferent sumelor nete incasate de .X. lei in luna iulie si .X. lei in luna august, respectiv la stabilirea veniturilor brute asimilate salariilor la care se calculeaza impozitul pe salarii si toate contributiile datorate de salariat si angajator. Veniturile brute astfel obtinute sunt de .X. lei in luna iulie, respectiv de .X. lei in luna august 2008 (total: .X. lei).

Prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate conform art. 57 alin.(2) lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, pentru lunile iulie-august 2008, organele de inspectie fiscală au stabilit un impozit pe veniturile asimilate salariilor datorat suplimentar de societate in suma de **.X. lei**, din care .X. lei aferent lunii iulie si .X. lei aferent lunii august 2008.

Pentru neplata la termen a impozitului stabilit suplimentar pe veniturile asimilate salariilor, in baza prevederilor art. 119, alin. (1), art. 120, alin. (1) si art. 120¹, alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile și completările ulterioare, SC .X. SRL datoreaza bugetului de stat si :

- majorari de intarziere in suma de .X. lei, calculate incepand cu ziua urmatoare scadentei si pana la data de 22.05.2014;
- penalitati de intarziere in suma de .X. lei (.X. lei x 15% = .X. lei).

In consecință, ca urmare a inspectiei fiscale generale au fost stabilite in sarcina SC .X. SRL obligatii fiscale suplimentare datorate bugetului de stat, privind impozitul pe veniturile de natură salarială, aferent perioadei 01.01.2007-31.10.2012 in suma totala de .X. lei, detaliate astfel:

- impozit stabilit suplimentar in suma de .X. lei
- majorari de intarziere aferente in suma de .X. lei

- penalitati de intarziere aferente in suma de .X. lei.

Contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati

Prin faptul ca societatea nu a calculat, inregistrat, declarat si achitat contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati, aferenta veniturilor obtinute de dl. .X. și d-na .X., nu au fost respectate prevederile art. 18, alin. (1), lit. a), art. 23 alin.(1) lit. a) din Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurari sociale, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 16 alin.(1), pct.A si alin. (2) din Legea bugetului asigurarilor sociale de stat pe anul 2008 nr.387/2007, organele de inspectie fiscala calculand contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurați în sumă de .X. lei

Pentru neplata la termen a contributiei individuale de asigurari sociale retinută de la asigurati stabilita suplimentar, in baza prevederilor art. 119, alin. (1), art. 120, alin. (1) si art. 120¹, alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile ulterioare, SC .X. SRL datoreaza bugetului de stat si majorari de intarziere în sumă de .X. lei și penalitati de intarziere în sumă de .X. lei.

Contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale

Prin faptul ca societatea nu a calculat, inregistrat, declarat si achitat contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale, aferenta veniturilor obtinute de dl. .X. și d-na .X., nu au fost respectate dispozitiile art. 5 alin. (1) lit. a), art. 96 alin. (1), lit. a), art. 101 alin. (1) lit. a), art. 106 din Legea nr. 346/.X. privind asigurarea pentru accidente de munca si boli profesionale, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Anexa 4 la HG nr. 144 din 13 februarie 2008 privind aprobarea Normelor metodologice de calcul al contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale "TARIFUL DE RISC pe sectoare de activitate ale economiei nationale", pentru anul 2008, organele de inspectie fiscala calculand contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale în sumă de .X. lei.

Pentru neplata la termen a contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale stabilita suplimentar, in baza prevederilor art. 119, alin. (1), art. 120, alin. (1) si art. 120¹ alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile ulterioare, SC .X. SRL

datoreaza bugetului de stat si majorari de intarziere în sumă de .X. lei și penalitati de intarziere în sumă de .X. lei.

Contributia de asigurari pentru somaj datorată de angajator

Prin faptul ca societatea nu a calculat, inregistrat, declarat si achitat contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator, aferenta veniturilor obtinute de dl. .X. și d-na .X., nu au fost respectate dispozitiile art. 19, lit. a), art. 26, art. 21, art. 31, alin. (1) din Legea nr. 76/.X. privind sistemul asigurarilor pentru somaj si stimularea ocuparii fortei de munca, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 17, alin. (1), lit. a) din Legea bugetului asigurarilor sociale de stat pe anul 2008 nr. 387/2007, organele de inspectie fiscala calculând contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator în sumă de .X. lei.

Pentru neplata la termen a contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator stabilita suplimentar, in baza prevederilor: art. 119, alin. (1), art. 120, alin. (1) si art. 120¹ alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile ulterioare, SC .X. SRL datoreaza bugetului de stat si majorari de intarziere în sumă de .X. lei și penalitati de intarziere în sumă de .X. lei.

Contributia de asigurari pentru somaj datorata de asigurati

Prin faptul ca societatea nu a calculat, inregistrat, declarat si achitat contributia de asigurari pentru somaj datorata de asigurati, aferenta veniturilor obtinute de dl. .X. și d-na .X., nu au fost respectate dispozitiile art. 19, lit. a), art. 27, alin. (1), art. 21, art. 31, alin. (1) din Legea nr. 76/.X. privind sistemul asigurarilor pentru somaj si stimularea ocuparii fortei de munca, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 17, alin. (1), lit. b) din Legea bugetului asigurarilor sociale de stat pe anul 2008 nr. 387/2007, organele de inspectie fiscala calculând contributia de asigurari pentru somaj datorata de asigurați în sumă de .X. lei.

Pentru neplata la termen a contributiei de asigurari pentru somaj datorata de asigurati stabilita suplimentar, in baza prevederilor art. 119, alin. (1), art. 120, alin. (1) si art. 120¹ alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile ulterioare, SC .X. SRL datoreaza bugetului de stat si majorari de intarziere în sumă de .X. lei și penalitati de intarziere în sumă de .X. lei.

Contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale

Prin faptul ca societatea nu a calculat, inregistrat, declarat si achitat contributia angajatorului pentru Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale, aferenta veniturilor obtinute de dl. .X. și d-na .X. nu au fost respectate dispozitiile art. 7 alin. (1), art. 8 alin. (1) si (2) din Legea nr. 200/2006 privind constituirea si utilizarea Fondului de garantare pentru plata creantelor salariale, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala calculand contributia angajatorului pentru Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale în sumă de .X. lei.

Pentru neplata la termen a contributiei angajatorului pentru Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale stabilita suplimentar, in baza prevederilor art. 119, alin. (1), art. 120, alin. (1) si art. 120¹ alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile ulterioare, SC .X. SRL datoreaza bugetului de stat si majorari de intarziere în sumă de .X. lei și penalitati de intarziere în sumă de .X. lei.

Contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator

Prin faptul ca societatea nu a calculat, inregistrat, declarat si achitat contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator, aferenta veniturilor obtinute de dl. .X. și d-na .X., nu au fost respectate dispozitiile art. 258 alin.(1) si (2), art. 215 alin.(1) si (2) din Legea nr.95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala calculand contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator în sumă de .X. lei.

Pentru neplata la termen a contributiei pentru asigurari de sanatate datorata de angajator stabilita suplimentar, in baza prevederilor art. 119, alin. (1), art. 120, alin. (1) si art. 120¹ alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile ulterioare, SC .X. SRL datoreaza bugetului de stat si majorari de intarziere în sumă de .X. lei și penalitati de intarziere în sumă de .X. lei.

Contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati

Prin faptul ca societatea nu a calculat, inregistrat, declarat si achitat contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati, aferenta veniturilor obtinute de dl. .X. și d-na .X., nu au fost respectate dispozitiile art. 257 alin.(1) si alin. (2), lit. a), art. 257 alin.(7) din Legea nr. 95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, cu modificarile si completarile ulterioare,

organele de inspecție fiscală calculând contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de .X. lei.

Pentru neplata la termen a contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați stabilită suplimentar, în baza prevederilor art. 119, alin. (1), art. 120, alin. (1) și art. 120¹ alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare, SC .X. SRL datorează bugetului de stat și majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice

Prin faptul că societatea nu a calculat, înregistrat, declarat și achitat contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, aferenta veniturilor obținute de dl. .X. d-na .X., nu au fost respectate dispozițiile art. 1, alin. (1) lit. A), art. 4, alin. (2), art. 5, lit. a), art. 6, alin. (2) și (3) din OUG nr. 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală calculând contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de .X. lei.

Pentru neplata la termen a contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice stabilită suplimentar, în baza prevederilor art. 119, alin. (1), art. 120, alin. (1) și art. 120¹ alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare, SC .X. SRL datorează bugetului de stat și majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Varsaminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neincadrate

Din verificarea efectuată - prin sondaj - a documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală s-a constatat că în perioada verificată societatea înregistrează un număr de salariați superior celui prevăzut la art. 78 alin. (2) din Legea nr. 448/2006, în raport de care ia naștere obligația persoanelor juridice de a angaja persoane cu handicap într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați. În perioada verificată societatea a avut angajat un număr variabil de persoane cu handicap, astfel încât obligația legală de a calcula, înregistra și declara și efectua varsaminte pentru persoane cu handicap neincadrate a luat naștere doar în anumite perioade fiscale din întreaga perioadă verificată, respectiv în perioada ianuarie 2007- decembrie 2008, când numărul persoanelor cu handicap încadrate a fost mai mic decât numărul locurilor de muncă în care trebuiau angajate persoane cu handicap.

Astfel s-a constatat ca, SC .X. SRL nu a calculat, nu a inregistrat, nu a declarat si nu a efectuat varsaminte pentru persoane cu handicap neincadrate in perioada ianuarie 2007 - decembrie 2008, incalcand dispozitiile:

- art. 78, alin. (3) lit. a) și b) din Legea nr. 448/2006 privind protectia si promovarea drepturilor persoanelor cu handicap;

- Anexa 2, titlul I, pct. 1.1 lit. i) din OMF nr. 80/2007 pentru aprobarea modelului si continutului formularului 100 "Declaratie privind obligatiile de plata la bugetul general consolidat", cod .X.;

- Anexa 8, titlul I, pct. 1.1 lit. e) din OPANAF nr. 101/2008 privind aprobarea modelului si continutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor si contributiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau retinere la sursa;

- art. 2 alin. (1) si (2) din Anexa la Ordinul nr. 590 din 12 noiembrie 2008 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea art. 78 din Legea nr. 448/2006 privind protectia si promovarea drepturilor persoanelor cu handicap.

Avand in vedere cele de mai sus, organele de control au procedat la calculul sumei datorate de societate reprezentand varsamintele ce trebuiau inregistrate, declarate si efectuate pentru persoane cu handicap neincadrate in perioada ianuarie 2007 - decembrie 2008, stabilind in sarcina acesteia obligatii fiscale suplimentare de plata in suma de **.X. lei**, din care **.X. lei** pentru anul 2007 si **.X. lei** pentru anul 2008.

Organele de inspectie fiscală au reținut ca la calculul sumelor datorate a fost luat in considerare salariul de baza minim brut pe tara garantat in anii 2007-2008, respectiv salariile stabilite prin HG nr. 1825/2006 (.X. lei pentru anul 2007) si HG nr. 1507/2007 (.X. lei pentru perioada ianuarie-septembrie 2008), respectiv HG nr. 1051/2008 (.X. lei pentru perioada octombrie-decembrie 2008).

Pentru neplata la termen a obligatiilor fiscale stabilite suplimentar, potrivit art. 119, alin. (1), art. 120, alin. (1) si art. 120¹ alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile ulterioare, SC .X. SRL datoreaza bugetului de stat si:

- majorari de intarziere in suma de **.X. lei**, calculate incepand cu ziua urmatoare scadentei si pana la data de 22.05.2014;

- penalitati de intarziere in suma de **.X. lei**.

Impozitul pe veniturile din dividende

Perioada verificata : 01.01.2007 - 31.10.2012.

In cursul anilor 2007-2008, SC .X. SRL a acordat avansuri spre decontare asociatului .X. in suma totala de .X. lei (.X. lei in anul 2007 si .X. lei in anul 2008) inregistrate in debitul contului 542 "Avansuri de trezorerie", analitic .X. - avansuri .X..

In aceeaasi perioada au fost inregistrate avansuri spre decontare justificate (in creditul contului .X.) in suma de .X. lei (.X. lei in anul 2007 si .X. in anul 2008). Soldul contului .X., reprezentand avansuri de trezorerie acordate si nejustificate cu documente, era la sfarsitul anului 2008 de .X. lei.

Din verificarea inregistrarilor contabile prin care se justifica avansurile acordate, precum si a documentelor si instrumentelor de plata prezentate, organele de control au constatat ca in cursul lunilor aprilie si mai 2008 au fost stinse obligatiile doamnei .X. privind justificarea/ restituirea unor avansuri acordate, (prin creditarea contului .X.) in suma totala de .X. lei, prin inregistrari contabile care nu au la baza documente justificative (facturi de achizitii bunuri sau servicii, chitante de plata, bonuri fiscale etc.), dupa cum urmeaza:

- La data de 05.04.2008 au fost stinse obligatii in valoare de .X. lei;
- La data de 15.04.2008 au fost stinse obligatii in valoare de .X. lei;
- La data de 25.04.2008 au fost stinse obligatii in valoare de .X. lei;
- La data de 02.05.2008 au fost stinse obligatii in valoare de .X. lei.

Inregistrarile contabile privind sumele sus-mentionate sunt evidentiata in extrasul din registrele jurnal intocmite de societate pentru lunile aprilie-mai 2008.

Inregistrarea justificarii avansurilor de trezorerie acordate d-nei .X. s-a facut prin debitarea contului .X. "Creditori-.X." in relatie cu creditul contului .X. (avansuri de trezorerie .X.), ceea ce semnifica plata creditorului .X. din avansul de trezorerie primit de doamna .X., care nu are la baza niciun document justificativ. Organele de inspectie fiscala mentioneaza ca la data efectuarii acestor inregistrari contabile, SC .X. SRL nu inregistra nicio obligatie de plata in favoarea creditorului .X., respectiv contul .X. "creditori-.X." nu prezenta sold creditor.

In fapt, inregistrarile contabile aferente celor patru sume de mai sus, au la baza 4 (patru) bilete la ordin, in valoare de .X. lei fiecare, emise de SC .X. SRL in favoarea doamnei .X., persoana fizica. Biletele la ordin au fost emise in baza Antecontractului de vanzare-cumparare fara numar si data, incheiat intre sotii .X. si .X., in calitate de vanzatori si SC .X. SRL, in calitate de cumparator, al carui obiect il constituie vanzarea unui teren situat in Mun..X., str. .X.. La datele sus-mentionate, biletele la ordin au fost girate de doamna .X. in favoarea Doamnei .X., care la randul sau le-a girat (la aceeaasi data) catre SC .X. SRL.

Avand in vedere faptul ca biletele la ordin au fost emise de catre SC .X. SRL, iar beneficiarul final al sumelor inscrise in aceste instrumente de plata a

fost tot SC .X. SRL, instrumentele nu au fost decontate prin banca, intrucat decontarea ar fi trebuit sa se faca de la SC .X. SRL catre SC .X. SRL.

Practic, nu a avut loc nicio restituire de avans din partea doamnei .X., deoarece nu a existat niciun flux de numerar catre SC .X. SRL in baza biletelor la ordin emise si care au stat la baza respectivelor inregistrari in contabilitate.

Astfel, in lipsa oricarui document justificativ al utilizarii avansului si a oricarei decontari, suma de .X. lei a ramas la dispozitia d-nei .X. cu titlu definitiv.

Avand in vedere cele prezentate, in temeiul art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de control au reincadrat forma operatiunilor inregistrate, avand in vedere scopul si consecintele lor fiscale, stabilind ca operatiunea reprezinta in fapt o distribuire de dividende, care nu a fost inregistrata si declarata ca atare si, respectiv nu a fost impozitata prin retinere la sursa, potrivit normelor legale.

Prin urmare, organele de control au constatat ca la data stingerii obligatiei doamnei .X. de a restitui avansul de trezorerie in valoare totala de .X. lei acordat, societatea a realizat practic o distribuire de dividende in suma de .X. lei in favoarea d-nei .X. in calitatea sa de asociat al SC .X. SRL.

Organele de inspectie fiscală au constatat ca nu au fost respectate prevederile art. 67 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 144 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, organele de inspectie fiscală au procedat la calculul impozitului pe dividende datorat de societate, prin aplicarea cotei legal datorate de 16% la baza de impozitare de .X. lei ($.X./1-0,16 = .X.$ lei), stabilind un impozit pe dividende suplimentar in suma de .X. lei ($.X. \text{ lei} \times 16\% = .X. \text{ lei}$).

Pentru neplata la termen a impozitului pe dividende stabilit suplimentar, in baza prevederilor art. 119, alin. (1), art. 120, alin. (1) si art. 120¹ alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile ulterioare, SC .X. SRL datoreaza bugetului de stat si:

- majorari de intarziere in suma de .X. lei, calculate incepand cu ziua urmatoare scadentei si pana la data de 22.05.2014;
- penalitati de intarziere in suma de .X. lei ($.X. \text{ lei} \times 15\% = .X. \text{ lei}$).

III. Având în vedere susținerile contestatarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor de inspectie fiscală și actele normative invocate de contestatară și de organele fiscale, se rețin următoarele:

- 1. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent:**
- cheltuielilor cu serviciile de consultanță achiziționate de la SC .X. SRL în sumă de .X. lei;
 - cheltuielilor cu serviciile de intermediere achiziționate de la SC .X. SRL în sumă de .X. lei;
 - cheltuielilor cu lucrările de amenajare interioare achiziționate de la SC .X. SRL în sumă de .X. lei;
 - cheltuielilor cu lucrările de amenajare interioare achiziționate de la SC .X. SRL în sumă de .X. lei;
 - cheltuielilor cu lucrări instalații încălzire achiziționate de la SC .X. SRL în sumă de .X. lei;
 - veniturilor neimpozabile în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei),

Diracția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar, în condițiile în care:

- societatea nu a justificat cu documente prestarea efectivă a lucrărilor și serviciilor contractate, respectiv necesitatea acestora;***
- ***în cazul lucrărilor de amenajare interioare achiziționate de la SC .X. SRL, neachitate într-o perioadă de 3 ani, și-a anulat cheltuielile deductibile prin constituirea de venituri impozabile, fără temei legal.***

În fapt, în cursul anului 2006, SC .X. SRL a înregistrat în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", suma de **.X. lei**, reprezentând cheltuieli cu "servicii de consultanță conf. contract pt. 2006" evidențiate în factura nr. .X. din 31.12.2006, emisă de SC .X. SRL, cheltuieli justificate cu următoarele documente: contractul de consultanță nr. .X./10.01.2006, încheiat între SC .X. SRL (actualmente SC .X. SRL), în calitate de consultant și SC .X. SRL în calitate de beneficiar, pentru o perioadă de un an (10.01.2006- 10.01.2007) cu posibilitatea prelungirii prin acordul scris al părților contractante, precum și rapoarte lunare de activitate întocmite pentru perioada ianuarie - decembrie 2006.

La data de 22.12.2006, SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", suma de **.X. lei**, evidențiată în factura nr. .X. din 22.12.2006 emisă de SC .X. SRL, reprezentând cheltuieli cu servicii de intermediere în comerțul cu produse, conform contractului nr. .X./25.01.2006.

La data de 29.12.2006, SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", suma de **.X. lei**, evidențiată în factura nr. .X. emisă de SC .X. SRL, reprezentând cheltuieli cu "servicii conform contract" fără a se menționa felul serviciilor prestate, și pentru a căror justificare a fost prezentat contractul de prestări servicii nr.

.X./01.08.2006 incheiat intre SC .X. SRL in calitate de prestator si SC .X. SRL, in calitate de beneficiar, pentru o durata de 5 luni, incepand cu data de 01.08.2006.

În luna decembrie 2006, SC .X. SRL a inregistrat in evidenta contabila in contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti", suma de **.X. lei**, evidentiata in facturile nr. .X. din 22.12.2006, in valoare de .X. lei +TVA, respectiv factura nr..X. din 29.12.2006 in valoare de .X. lei +TVA emise de SC .X. SRL, reprezentand cheltuieli cu "servicii conform contract", fara a se mentiona felul serviciilor prestate și pentru justificarea cărora a fost prezentat contractul de prestari servicii nr. 49/10.12.2006, incheiat intre SC .X. SRL in calitate de prestator si SC .X. SRL in calitate de beneficiar, pentru o durata de 3 luni, incepand cu data de 10.12.2006.

La data de 31.12.2010, SC .X. SRL a reluat la venituri impozabile aceste cheltuieli, prin inregistrarea in contul 758 „*Alte venituri din exploatare*”, ca urmare a faptului ca facturile in cauza nu au fost achitate furnizorului intr-un termen de 3 ani, fapt pentru care, conform prevederilor art.19 alin.(1) si art.20 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au constatat că veniturile inregistrate de societate sunt neimpozabile la calculul impozitului pe profit procedând la ajustarea bazei de impozitare a impozitului pe profit aferenta perioadei 01.10.2010 - 31.12.2010, prin tratarea ca neimpozabile a veniturilor din recuperarea cheltuielilor nedeductibile in suma de **.X. lei**.

Totodată, în data de 31.12.2010, societatea a reluat la venituri impozabile suma de **.X. lei** înregistrată pe cheltuieli deductibile în noiembrie 2006, în baza facturilor emise de SC .X. SRL astfel încât, în baza prevederilor art.19 alin.(1) si art.20 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au constatat că acestea reprezintă venituri neimpozabile și au ajustat baza impozabilă a profitului.

In luna octombrie 2008, SC .X. SRL a inregistrat in evidenta contabila, in contul 611 "Cheltuieli de intretinere si reparatii" suma de **.X. lei**, reprezentand "prestari servicii lucrari instalatii incalzire conform deviz", evidentiata intr-un numar de 15 facturi emise de SC .X. SRL.

Organele de inspectie fiscala au constatat că serviciile achiziționate de societate de la cei cinci furnizori de servicii sunt justificate numai cu contractele, rapoartele lunare de activitate cu caracter general și facturi, societatea nedeținând alte documente justificative care să ateste că respectivele servicii au fost necesare și efectiv prestate pentru realizarea de venituri impozabile.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal, în temeiul prevederilor art. 21 alin. (1) și art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, coroborat cu pct. 48 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

Conform pct. 22 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

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

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, sunt aplicabile prevederile **art. 21, alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:**

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

coroborat cu pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, care stipulează:

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract 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.

Potrivit normelor legale mai sus citate, rezultă că pentru a fi considerate deductibile cheltuielile cu prestările de servicii, trebuie să fie îndeplinite 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, iar justificarea prestării efective a serviciilor să se efectueze cu documente cum sunt: 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.

În materia veniturilor neimpozabile sunt incidente prevederile **art. 19 alin. (1) și art. 20 lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:**

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. 20

”Venituri neimpozabile

Următoarele venituri sunt neimpozabile la calculul profitului impozabil:

*c) veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, **precum și veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile;**”*

Potrivit normelor legale mai sus citate, rezultă că 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, iar veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile sunt neimpozabile la calculul profitului impozabil.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei rezultă următoarele:

Referitor la relația comercială a SC .X. SRL cu SC .X. SRL, se reține că SC .X. SRL a înregistrat în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", suma de **.X. lei**, reprezentând cheltuieli cu "servicii de consultanță

conf. contract pt. 2006" evidentiata in factura nr..X. din 31.12.2006, emisa de SC .X. SRL pentru justificarea serviciilor facturate. Societatea a prezentat organelor de inspectie fiscala urmatoarele documente: Contractul de consultanta nr. .X./10.01.2006 incheiat pentru o perioada de un an (10.01.2006- 10.01.2007) cu posibilitatea prelungirii lui prin acordul scris al partilor contractante si rapoarte lunare de activitate intocmite pentru perioada ianuarie - decembrie 2006.

Se reține că, obiectul Contractului de consultanta nr. .X./10.01.2006 consta in prestarea urmatoarelor servicii de catre consultant in beneficiul clientului: "consultanta privind identificarea si selectionarea ofertelor de pe piata de investitii, studii si cercetari de piata, promovarea produselor comercializate de SC .X. SRL pe piata din Romania."

La art.5 al contractului sus-mentionat referitor la "Pret si modalitatea de plata" se stipuleaza de parti ca tariful acceptat la plata de catre client este de .X. lei + TVA "aceasta fiind valoarea totala a contractului indiferent de volumul sau orele prestate".

Din rapoartele lunare de activitate intocmite pentru perioada ianuarie - decembrie 2006, prezentate sub forma unui tabel cu 3 coloane ("nr.crt, descrierea activitatii si realizat") in care sunt inserate 13 (treisprezece) activitati, iar in coloana "realizat" se marcheaza cu un "X" activitatea confirmata a fi prestata in luna pentru care este intocmit raportul de catre beneficiar, care semneaza si stampileaza aceste rapoarte, rezulta ca niciunul din rapoartele prezentate nu este semnat sau stampilat de prestatorul SC .X. SRL.

Referitor la obiectul contractului "*identificarea si selectionarea ofertelor de pe piata de investitii*", se reține că acesta este unul generic, in sensul ca nu este riguros precizata natura investitiilor la care se refera partile (financiare, in bunuri de capital, constructii etc.), astfel incat nu sunt clar definite serviciile pe care consultantul trebuie sa le presteze pentru a indeplini acest obiectiv. De asemenea, nici din rapoartele lunare de activitate nu rezulta in ce anume s-au concretizat serviciile pentru "Planificarea rationala a investitiilor in constructii si terenuri", activitate confirmata ca fiind realizata in lunile ianuarie-februarie, aprilie-septembrie, noiembrie si decembrie 2006, iar reprezentantul societatii nu a prezentat plan de investitii, raport, oferta sau alte documente justificative corespunzatoare pentru a demonstra prestarea in fapt a serviciilor.

Referitor la obiectul contractului de consultanta "studii si cercetari de piata" se reține că desi in rapoartele de activitate lunare prezentate este confirmata ca fiind realizata activitatea "Studii de cercetare si prospectare a pietei pentru gama de produse comercializate de SC .X. SRL", nu s-a prezentat studiu de piata, raport de cercetare sau alte documente corespunzatoare.

De asemenea, referitor la obiectul contractului de consultanta "Promovarea produselor comercializate de SC .X. SRL pe piata din Romania" se reține că, o astfel de activitate nu este cuprinsa in rapoartele de activitate lunare inasa, sunt confirmate ca realizate alte activitati avand ca finalitate promovarea produselor pe piata interna (ex. "Participarea la targuri si expozitii nationale"...) nefiind însă prezentate raport, studiu, proiect sau plan de promovare, care sa stabileasca concret care sunt modurile prin care se efectuează promovarea produselor, care este perioada in care se desfasoara activitatea de promovare, intensitatea activitatii de promovare, bugetul necesar etc, programe care se elaboreaza, de regula, pe baza unor studii de piata fundamentate.

Organul de soluționare a contestației reține că activitatile descrise in rapoartele lunare de activitate sunt practic activitati care tin de managementul curent al companiei (vizite de lucru la magazinele firmei, "planificarea si organizarea depozitelor, prin determinarea locului de depozitare, a capacitatii si amplasarii acestora, planificarea rationala a investitiilor in constructii si terenuri", "reprezentarea firmei la vizitele de lucru ale furnizorilor/clientilor", "negocierea bonusurilor sau discounturilor", "coordonarea cooperarii dintre departamentele de achizitii si vanzari pentru evitarea risipei de forta si mijloace" etc), management asigurat de Dl. .X., care a fost angajat cu contract individual de munca la SC .X. SRL in toata perioada acoperita de acest contract de consultanta, avand functia de director general, asa cum rezulta din statele de plata ale societatii, aferente lunilor ianuarie, iunie si decembrie 2006, anexate la dosarul cauzei.

De asemenea, se reține că între cele două societăți contractante există relații de afiliere, având în vedere calitatea d-lui .X. de administrator al societatii furnizoare si de director general (angajat cu contract individual de munca) al societatii beneficiare, documentele prezentate neputând demonstra care sunt activitatile desfasurate de dl. .X. in calitate de director general si care sunt activitatile desfasurate in calitate de prestator, intrucat acestea se suprapun intocmai. De asemenea, nu s-a putut demonstra separabilitatea in timp a momentelor in care dl. .X. actiona in calitate de angajat al societatii si momentele în care actiona in calitate de prestator. Mai mult, nu a fost prezentat niciun document intocmit de SC .X. SRL al carui reprezentant legal era dl. .X. (raport de activitate, studii, proiecte sau orice alt document corespunzator) care sa sustina prestarea in fapt a serviciilor.

Societatea nu a demonstrat cu documente legatura de cauzalitate intre incheierea acestui contract si cresterea cifrei de afaceri sau a numarului de clienti si furnizori, indicatori la realizarea carora ar putea sa contribuie un complex de factori, inclusiv conjuncturali, si nu doar simpla incheiere a contractului.

Astfel, se reține că documentele prezentate de societate nu sunt de natură sa justifice prestarea efectivă și necesitatea serviciilor de consultanta.

Referitor la relația comercială a SC .X. SRL cu SC .X. SRL, se reține că la data de 22.12.2006, SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti", suma de **.X. lei**, evidențiată în factura nr. .X. din 22.12.2006 emisă de SC .X. SRL, reprezentând cheltuieli cu servicii de intermediere în comerțul cu produse conform Contractului nr. .X./25.01.2006.

Contractul de prestări servicii nr..X./25.01.2006 este încheiat între SC .X. SRL în calitate de beneficiar și SC .X. SRL în calitate de intermediar, pentru o durată de 2 (doi) ani, începând cu data semnării de către parti. Obiectul contractului îl constituie "intermedierea în comerțul cu cazii, cabine cu hidromasaj produse de către SC .X. SRL, intermediarul se obligă să identifice clienți în favoarea beneficiarului, să mijlocească acceptarea ofertei ferme ale acestora".

Pretul contractului "stabilit de comun acord de către parti este de .X. euro plus TVA, în schimbul acestui pret intermediarul va ceda clienții proprii în favoarea beneficiarului".

Organul de soluționare a contestației reține că factura în cauză nu are anexe din care să rezulte justificarea prestării serviciilor, respectiv clienții identificați de intermediar în favoarea beneficiarului, clienții proprii pe care acesta i-a cedat beneficiarului, clienții care au acceptat oferta beneficiarului și pentru care a facilitat stabilirea contactului cu beneficiarul SC .X. SRL. Totodată, în contract nu se precizează dacă "prețul" acestuia se plătește anual, având în vedere că este încheiat pentru o perioadă de doi ani, sau într-o singură tranșă, și nu se precizează documentele care trebuie să însoțească factura în vederea acceptării acesteia la plată.

De asemenea, se reține că societatea contestatară recunoaște că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală doar contractul de prestări servicii încheiat între parti ori, pentru deducerea cheltuielilor cu prestarile de servicii societatea trebuie să justifice, prestarea efectivă a serviciilor, precum și necesitatea cu documente justificative corespunzătoare.

Referitor la relația comercială a SC .X. SRL cu SC .X. SRL, se reține că la data de 29.12.2006 SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă, în contul 628 "*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti*", suma de **.X. lei**, evidențiată în factura nr. .X. emisă de SC .X. SRL reprezentând cheltuieli cu "servicii conform contract" fără a se menționa natura serviciilor prestate sau numărul contractului în baza căruia factura a fost emisă. Pentru justificarea serviciilor facturate, societatea a prezentat Contractul de prestări servicii

nr. .X./01.08.2006 incheiat cu SC .X. SRL pentru o durata de 5 luni, incepand cu data de 01.08.2006.

Obiectul contractului il constituie "prestarea unor servicii de amenajari interioare constand in 6 expozitoare cu produse de gresie si faianta .X., la punctul de lucru al beneficiarului din .X., B-dul .X. nr. .X., jud. .X.." Pretul contractului convenit de parti la art.V "Plata prestatorului" este de .X. lei plus TVA, identic cu cel facturat.

Se reține că, pentru justificarea prestarii efective a serviciilor facturate nu au fost prezentate nici la inspecția fiscală și nici cu ocazia formulării contestației, documente justificative, respectiv situatie de lucrari, deviz sau proces-verbal de receptie, desi acestea au fost solicitate de organele de inspecție fiscală, conform adreselor inregistrate la societate sub nr. .X./1.03.2013, .X./29.03.2013 si .X./23.04.2013.

De asemenea, referitor la relația comercială a SC .X. SRL cu SC .X. SRL, se reține că în luna decembrie 2006 SC .X. SRL a inregistrat in evidenta contabila in contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti", suma de **.X. lei**, evidentiata in facturile nr. .X. din 22.12.2006 in valoare de .X. lei +TVA, respectiv nr..X. din 29.12.2006 in valoare de .X. lei + TVA, emise de SC .X. SRL reprezentand cheltuieli cu "servicii conform contract", fara a se mentiona natura serviciilor prestate. Pentru justificarea serviciilor facturate, societatea a prezentat Contractul de prestari servicii nr. .X./10.12.2006 incheiat cu SC .X. SRL, pentru o durata de 3 luni, incepand cu data de 10.12.2006.

Se reține că obiectul contractului il constituie "prestarea unor servicii de amenajari interioare constand in 10 expozitii cu produse de gresie si faianta .X., la depozitul beneficiarului din .X., B-dul .X. nr. .X., jud. .X.." Pretul contractului convenit de parti la art. V "Plata prestatorului" fiind de .X. lei cu TVA inclus, respectiv identic cu valoarea celor doua facturi sus mentionate, la care se adauga TVA (.X. lei + .X. lei = .X. lei).

Pentru justificarea prestarii efective a serviciilor facturate nu au fost prezentate, nici organelor de inspecție fiscală și nici organelor de soluționare a contestației, documente justificative, respectiv situatie de lucrari, deviz sau proces-verbal de receptie, desi acestea au fost solicitate de organele de inspecție fiscală cu adresele inregistrate la societate sub nr. .X./1.03.2013, nr..X./29.03.2013 si nr..X./23.04.2013, anexate la dosarul cauzei.

Referitor la relația comercială a SC .X. SRL cu SC .X. SRL se reține că în cursul lunii octombrie 2008 SC .X. SRL a inregistrat in evidenta contabila, in contul 611 "Cheltuieli de intretinere si reparatii" suma de **.X. lei**, reprezentand "prestari servicii lucrari instalatii incalzire conform deviz", evidentiata intr-un numar de 15 facturi emise de SC .X. SRL.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține ca facturile în cauza nu au anexate devize sau situații de lucrări din care să rezulte în ce anume au constat prestațiile, care au fost lucrările executate, obiectivul sau punctul de lucru unde s-au efectuat. De asemenea, nu a fost prezentat contract încheiat cu SC .X. SRL pentru prestarea serviciilor în cauza deși, în cuprinsul contestației formulate societatea precizează că “au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală atât contracte, cât și situații de lucrări” însă documentele anexate contestației nu se referă la aceste cheltuielile.

Se reține că și în cazul acestui prestator, organele de inspecție fiscală au solicitat în scris prezentarea documentelor justificative pentru aceste prestații, conform adreselor nr..X./19.03.2013, nr..X./29.03.2013 și nr..X./23.04.2013 dar, societatea nu a dat curs solicitărilor cu privire la acest aspect.

Față de cele de mai sus, organul de soluționare a contestației reține că nu au fost prezentate documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor și lucrărilor contractate, așa cum prevede legea fiscală. Mai mult, actele normative în vigoare prevăd că pentru deducerea cheltuielilor cu prestațiile de servicii la calculul profitului impozabil este necesară îndeplinirea cumulativă a două condiții: justificarea cu documente a prestării efective a serviciilor, precum și necesitatea acestora.

Or, nefiind îndeplinită una dintre condiții, respectiv justificarea prestării efective a serviciilor, conduce la neacceptarea la deducere a acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil.

Se reține că, în același sens sunt și considerentele Deciziei Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. .X./12 martie 2014, care precizează: *„Rezultă din aceste texte legale că pentru a admite deductibilitate costului acestor servicii, se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor, dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.*

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

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

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

De asemenea, se reține că, la data de 31.12.2010, SC .X. SRL a reluat la venituri impozabile cheltuielile în sumă de .X. lei și în sumă de .X. lei, reprezentând “servicii conform contract” facturate de SC .X. SRL în luna decembrie 2006 și în luna noiembrie 2006, prin înregistrarea în contul 758 „Alte venituri din exploatare” ca urmare a faptului că facturile în cauză nu au fost achitate furnizorului într-un termen de 3 ani.

Organul de soluționare a contestației reține că societatea și-a anulat cheltuielile cu serviciile achiziționate, înregistrate ca deductibile la calculul profitului impozabil în anul 2006, prin înregistrarea artificială de venituri impozabile.

Or, din punct de vedere fiscal, veniturile impozabile sunt venituri realizate ca urmare a desfășurării unei activități economice. Astfel, recunoașterea pe cheltuieli deductibile a sumei de .X. lei (.X. lei+.X. lei) în anul 2006 și transformarea acestor cheltuieli în venituri impozabile în anul 2010, în același cuantum, nu are la bază temei legal, cheltuielile deductibile/nedeductibile fiind cele prevăzute la art.21 din Codul fiscal, iar veniturile impozabile/neimpozabile fiind cele prevăzute la art. 19 și 20 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De altfel, prin preluarea la venituri impozabile în anul 2010 a cheltuielilor deduse în anul 2006, însăși societatea recunoaște eroarea de înregistrare a acestora în categoria cheltuielilor deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Însă, având în vedere că societatea nu a justificat prestarea efectivă a serviciilor, în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit că sunt nedeductibile fiscal și, în consecință, în mod legal au făcut aplicarea prevederilor art. 20 alin. (1) lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind că suma de .X. lei reprezintă venituri neimpozabile.

Având în vedere cele de mai sus, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de**

cerere, argumentele societății nefiind de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

2. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent cheltuielilor cu prestări servicii structuri metalice achiziționate de la SC .X. SRL în sumă de .X. lei și la TVA aferentă în sumă de .X. lei, precum și veniturile neimpozabile în sumă de .X. lei,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozit pe profit stabilit suplimentar, precum și TVA, în condițiile în care:

- societatea nu justifică cu documente prestarea efectivă a serviciilor achiziționate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv în scopul operațiunilor sale taxabile;

- societatea și-a anulat parțial cheltuielile cu serviciile achiziționate prin constituirea de venituri impozabile, fără temei legal.

În fapt, în luna decembrie 2008, SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă, în contul 611 "Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile" suma de .X. lei, în baza facturii seria MM nr..X./16.12.2008 emisă de SC .X. SRL. Suma facturată reprezintă contravaloarea "prestări servicii structuri metalice" ce face obiectul Contractului nr. .X./10.09.2008 prin care "furnizorul se obligă să execute în favoarea beneficiarului finalizare structura metalică în suprafața de 504 mp... pentru imobilul situat în .X., .X.."

În aceeași perioadă SC .X. SRL a înregistrat suma de .X. lei, în baza facturii seria MM nr..X./19.12.2008 emisă de SC .X. SRL. Suma facturată reprezintă contravaloarea "prestări servicii construcții metalice" ce face obiectul Contractului nr. .X./15.10.2008 prin care "furnizorul se obligă să execute în favoarea beneficiarului plomba metalică conform proiectului pus la dispoziție de beneficiar pentru imobilul situat în .X., .X.."

Cheltuielile înregistrate în suma totală de **.X. lei** (.X. lei+.X. lei) au fost considerate de societate deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit aferent anului 2008.

Din documentele prezentate de societate organelor de inspecție fiscală, respectiv situații de lucrări conform contract s-a constatat că acestea nu justifică prestarea serviciilor, nefiind prezentate procese verbale de recepție la finalizarea lucrărilor și nici proiecte pentru execuția lucrărilor contractate.

Totodată, din verificarea încrucișată la SC .X. SRL s-a constatat că aceasta nu a înregistrat venituri și nici TVA colectată corespunzătoare facturilor mai sus menționate iar din raportul VIES nr. .X./07.12.2012, transmis de .X. rezultă că SC .X. SRL nu a declarat livrări către SC .X. SRL în cursul anului 2008.

Astfel s-a constatat că, societatea nu a respectat prevederile: art. 19, alin. (1), art. 21 alin (4) lit. f) și lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 44 și pct. 48 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

La data de 12.01.2009, SC .X. SRL a efectuat o plata partiala a acestor facturi, in valoare de .X. lei, iar diferenta in suma de .X. lei a fost reluata la venituri impozabile, prin inregistrarea in contul 758 „Alte venituri din exploatare” la data de 31.12.2011.

Avand in vedere prevederile art. 19 alin. (1) si art. 20 lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere sunt venituri neimpozabile la calculul impozitului pe profit. Astfel, organele de inspecție fiscală au determinat valoarea cheltuielilor reluate la venituri, tinand cont de plata efectuata la furnizor de catre societate, valoarea acestora fiind de **.X. lei** (.X. lei / 1,19 = .X. lei).

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea bazei de impozitare a impozitului pe profit aferenta trimestrului IV 2011, prin tratarea ca neimpozabile a veniturilor din anularea cheltuielilor nedeductibile (stabilite de organele de control) in suma de **.X. lei**.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de **.X. lei** (.X. lei + .X. lei) aferentă cheltuielilor cu serviciile achiziționate de la SC .X. SRL, având în vedere că nu au fost respectate prevederile art.145 alin. (2) lit. a) și art.146 alin.(1) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În drept, în speță, în materia impozitului pe profit sunt aplicabile prevederile **art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare**, citate la punctul anterior, coroborat cu **pct. 22 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal**, potrivit cărora, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, sunt aplicabile prevederile **art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare**, coroborat cu **pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal**, anterior citate, potrivit cărora, pentru a fi considerate deductibile cheltuielile cu 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, iar justificarea prestării efective a serviciilor

să se efectueze cu documente, respectiv: 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.

În materia veniturilor neimpozabile sunt incidente prevederile **art. 19 alin. (1) și art. 20 lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare**, citate anterior, conform cărora 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, iar veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile sunt neimpozabile la calculul profitului impozabil.

În materie de TVA sunt incidente prevederile **art. 145 alin. (2) lit. a) și art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:**

ART. 145

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(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);

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească cumulativ condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Se reține că, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și/sau servicii orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată trebuie **să facă dovada** că acestea sunt destinate utilizării în folosul **operațiunilor sale taxabile**. Justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile

revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că în luna decembrie 2008 SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă, în contul 611 "Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile" suma de .X. lei (.X. lei+.X. lei), în baza facturilor seria MM nr. .X./16.12.2008 și nr. .X./19.12.2008 emise de SC .X. SRL. Suma facturată reprezintă contravaloarea "prestări servicii structuri metalice" ce face obiectul Contractului nr. .X./10.09.2008 prin care "furnizorul se obligă să execute în favoarea beneficiarului finalizare structura metalică în suprafața de 504 mp... pentru imobilul situat în .X., .X." și contravaloarea "prestări servicii construcții metalice" ce face obiectul Contractului nr. .X./15.10.2008 prin care "furnizorul se obligă să execute în favoarea beneficiarului plomba metalică conform proiectului pus la dispoziție de beneficiar pentru imobilul situat în .X., .X."

Cheltuielile înregistrate în suma totală de **.X. lei** (.X. lei+.X. lei) au fost considerate de societate deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit aferent anului 2008. Pentru justificarea prestării serviciilor înregistrate pe cheltuieli, au fost prezentate următoarele documente:

- „Situatie de lucrări conform contract nr. .X./10.09,2008, în care sunt evidențiate lucrări de „Execuție stalpi metalici”, cantitatea pentru care s-a calculat valoarea lucrării fiind de 13.165,20 kg, la prețul de 9 lei/kg;”

- „Situatie de lucrări conform contract nr. .X./15.10.2008, în care sunt evidențiate lucrări de „Execuție montaj structura metalică”, cantitatea pentru care s-a calculat valoarea lucrării fiind de 11.000 kg, la prețul de 10 lei/kg.”

Se reține că în Contractul de prestări servicii nr. .X./15.10.2008 se precizează că *"furnizorul se obligă să execute în favoarea beneficiarului plomba metalică conform proiectului pus la dispoziție de beneficiar pentru imobilul situat în Loc. .X., str. .X., nr. .X., jud. .X."* și să pună *"la dispoziția beneficiarului toate specificațiile tehnice aferente lucrărilor executate"*. Societatea a prezentat doar proiectul de "Intrare în legalitate-construcție hale depozitare materiale, sediu administrativ și subpanta hala existentă", elaborat în luna octombrie 2010. Practic, societatea nu a prezentat proiect de execuție, întocmit la data la care se presupune că lucrările au fost executate, specificații tehnice de execuție, pe care prestatorul se obligă să i le pună la dispoziție și nici proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor, care să ateste executarea acestora.

Din analiza situației de lucrări prezentate, rezultă că aceasta a fost sumar întocmită (nu rezultă care sunt costurile cu manopera, costul utilajelor folosite, valoarea totală a cheltuielilor directe și a celor indirecte, cota de profit calculată de prestator etc.), întrucât nu conține decât un singur rand:

"Executie montaj structura metalica, cantitate 11.000 kg, pret unitar 10 lei, valoare totala fara TVA .X. lei".

In cazul Contractului nr..X./10.09.2008, *"furnizorul se obliga sa execute in favoarea beneficiarului finalizare structura metalica in suprafata de 504 mp, fara inchideri laterale, acoperit cu onduline, inaltime de 4 metri liniari la streasina, si 6 metri la coama, prevazut cu jgheaburi din tabla zincata. Aceste lucrari vor fi efectuate in favoarea beneficiarului pentru imobilul situat in loc. .X., .X., nr..X., jud. .X."*

Totodata, în contract se precizeaza ca: *"Furnizorul va pune la dispozitia beneficiarului toate specificatiile tehnice aferente lucrarilor executate. "* Nici in acest caz societatea nu a prezentat proiect de executie, specificatii tehnice de executie sau proces verbal de receptie la terminarea lucrarilor. De asemenea, societatea nu deține nici autorizație de construcție pentru lucrarea ale cărei cheltuieli le-a dedus, prezentând inasa, o situatie de lucrari al carui obiect il constituite: *Executie sopron metatic -1000 mp"* în care se precizează: *"Lucrari -Executie stalpi metalici, Cantitate 13.165,2 kg, pret unitar 9 lei, valoare fara TVA .X. lei"*, acest document nefiind în măsură să justifice lucrările menționate în contract.

Mai mult, se reține că SC .X. SRL nu a declarat livrari catre SC .X. SRL in cursul anului 2008, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au solicitat Directiei Generale a Finantelor Publice .X. controlul incrucisat, ce a avut ca obiectiv verificarea livrarilor/prestarilor efectuate de catre SC .X. SRL catre SC .X. SRL in perioada 01.01.2006-31.12.2011.

Din adresa D.G.F.P. .X. - A.I.F. nr. .X./04.06.2013, rezulta ca:

- intre cele doua societati nu a existat o relatie comerciala;
- SC .X. SRL nu are inregistrate in contabilitate sau in jurnalele de vanzari facturile MM .X./16.12.2008 in suma de .X. lei (TVA inclus) si MM .X./19.12.2008 in suma de .X. lei (TVA inclus);
- "in Decizia nr..X./08.05.2008 emisa in urma efectuarii inspectiei fiscale generale la SC .X. SRL nu sunt cuprinse sumele aferente veniturilor si a TVA colectata aferente celor doua facturi mai sus-mentionate."

Avand in vedere cele reținute, rezultă că documentele prezentate nu sunt de natura sa justifice prestarea efectivă a serviciilor achiziționate, drept pentru care, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit nedeductibilitatea acestor cheltuieli, ca urmare nefiind îndeplinită una dintre condițiile cumulative prevăzute de legea fiscală, respectiv justificarea prestării efective a serviciilor, aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În ceea ce privește TVA aferentă facturilor emise de SC .X. SRL, așa cum s-a analizat mai sus, societatea nu prezintă documente care să

justifice prestarea efectivă a serviciilor, respectiv nu a prezentat procese verbale de recepție finală și nici proiecte de execuție.

În consecință, nu a justificat cu documente prestarea efectivă în scopul realizării operațiunilor sale taxabile.

Mai mult, din verificarea încrucișată efectuată la prestatorul SC .X. SRL a rezultat că între cele două societăți nu au avut loc relații comerciale.

Pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată trebuie să facă dovada că acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile. Justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

În același sens este și Decizia nr..X./09.03.2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care se stipulează că efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată cu documente având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul de deducere a taxei nu ca pe o ficțiune, ci în sensul că serviciul prestat trebuie dovedit ca fiind efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului pentru realizarea operațiunilor sale taxabile.

Ca urmare, întrucât nici în timpul inspecției fiscale și nici pe parcursul soluționării căii administrative de atac SC .X. SRL nu a prezentat documente justificative din care rezulte că serviciile în cauză au fost efectiv prestate și destinate realizării de operațiuni taxabile se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

În ceea ce privește veniturile impozabile se reține că, la data de 12.01.2009, SC .X. SRL a efectuat o plată parțială a serviciilor facturate de SC .X. SRL în valoare de .X. lei, iar diferența în suma de .X. lei a fost reluată la venituri impozabile, prin înregistrarea în contul 758 „Alte venituri din exploatare”, la data de 31.12.2011.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea bazei de impozitare a impozitului pe profit aferentă trimestrului IV 2011, prin tratarea ca neimpozabile a veniturilor din anularea cheltuielilor nedeductibile în suma de **.X. lei**, în temeiul art. 19 și art. 20 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că, în contestarea veniturilor neimpozabile menționate la pct. 16 pag. 26 din Decizia de impunere atacată, societatea nu precizează valoarea acestora invocând doar: *"Aceste aspecte au fost reiterate și la*

pct.16 pag.26 din Decizia contestata", fără a prezenta argumente care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

Organul de soluționare a contestației reține că societatea a înregistrat pe venituri impozabile cheltuieli în sumă de .X. lei reprezentând diferența neachitată prestatorului, fără a avea la bază temei legal.

Astfel, se reține că anularea/corectarea unor cheltuieli înregistrate ca deductibile fiscal se efectuează prin stornarea totală/parțială a acestora concomitent cu corectarea documentelor (facturilor) și nu prin înregistrarea pe venituri impozabile.

De altfel, prin preluarea la venituri impozabile în anul 2011 a cheltuielilor deduse în anul 2008, însăși societatea recunoaște eroarea de înregistrare a acestora în categoria cheltuielilor deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Mai mult, neachitarea totală/parțială a facturii primite de la prestator nu poate constitui temei legal de înregistrare a unor venituri impozabile, achitarea/plata reprezentând operațiuni de trezorerie care nu influențează veniturile sau cheltuielile care concură la calculul impozitului pe profit.

Însă, în virtutea faptului că aceste cheltuieli cu serviciile achiziționate de la SC .X. SRL nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de .X. lei reprezintă venituri neimpozabile și au influențat baza impozabilă cu această sumă.

În ceea ce privește, invocarea Hotararii CEJ pronunțată în cauza C-107/13 (FIRIN) asociată cu sancționarea petentei "*pentru faptul ca un furnizor de servicii si-a incalcat obligatiile prevazute de legea contabilitatii*", organul de soluționare a contestației reține că nu este relevantă decât în măsura în care societatea accepta ca, din varii motive, aceste prestații nu au avut loc.

Având în vedere cele de mai sus, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.**

3. Referitor la impozitul pe profit aferent veniturilor în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar, în condițiile în care prin contestație nu se aduc argumente sau documente care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, în cursul anului 2008, SC .X. SRL a efectuat o serie de înregistrări contabile care au avut ca efect neînregistrarea unor venituri în valoare totală de **.X. lei**.

Pentru justificarea respectivelor înregistrări, reprezentantul societății a prezentat antecontractul de vânzare-cumpărare fără număr și dată, încheiat între soții .X. și .X., în calitate de vânzători și SC .X. SRL, în calitate de cumpărător, al cărui obiect îl constituie vânzarea unui teren "în suprafața de 8.160 mp, având nr. cadastral .X. și .X., intabulat în CF .X., situat în .X. str. .X.."

În baza acestui antecontract, SC .X. SRL a emis în favoarea lui .X. și .X. un număr de 15 bilete la ordin în valoare totală de .X. lei, reprezentând avansuri. Însă aceste plăți nu au fost realizate efectiv, întrucât sumele de bani au fost achitate ulterior contestatarii, pentru stingerea unor obligații pe care toate aceste persoane le aveau către societate.

Pentru justificarea respectivelor înregistrări, societatea a prezentat antecontractul de vânzare-cumpărare fără număr și dată, încheiat între soții .X. și .X., în calitate de vânzători și SC .X. SRL, în calitate de cumpărător, al cărui obiect îl constituie vânzarea unui teren "în suprafața de 8.160 mp, având nr. cadastral .X. și .X., intabulat în CF .X., situat în .X. str. .X.."

În antecontractul sus-menționat se arată că "Prin prezentul act, imobilul nu se vinde, ci doar se stabilește că se va vinde după radierea ipotecii și a sarcinii", întrucât "Imobilul este ipotecat în favoarea .X., având interdicție de instrainare și grevare". Pretul de vânzare este de .X. Euro (echivalentul a .X. lei), platibil bilunar în 18 rate de câte .X. lei fiecare, iar "contractul se va încheia numai după plata integrală a pretului."

Se menționează, totodată, că "Vanzarea-cumpărarea se va încheia până la data de 29.12.2008, data până la care vânzătorii sunt obligați să achite ipoteca și să radieze toate sarcinile din CF pentru a fi posibilă încheierea contractului", iar "Contractul se va încheia numai după plata integrală a pretului."

Se reține că, în baza antecontractului sus-menționat, SC .X. SRL a emis în favoarea creditorilor .X. și .X., la data de 10.01.2008, un număr de 15 bilete la ordin în valoare totală de .X. lei (.X. lei/bucată) cu scadențe în perioada 19.04.2008 - 29.12.2008 și i-a achitat doamnei .X., în numerar, suma de .X. lei în lunile iulie-august 2008. Biletele la ordin au fost girate de soții .X., respectiv de d-na .X., după cum urmează:

- 4 bilete la ordin, în valoare de .X. lei, în favoarea doamnei .X., care la rândul său le-a girat în favoarea SC .X. SRL; această operațiune a fost înregistrată de societate ca o restituire (justificare) de avansuri de trezorerie acordate anterior d-nei .X..

- un bilet la ordin a fost girat in favoarea d-lui .X., director general la SC .X. SRL, care l-a incasat la data de 19.05.2008.

- 7 bilete la ordin in valoare totala de .X. lei in favoarea SC .X. SRL, care la randul sau le-a girat in favoarea SC .X. SRL pentru plata unor obligatii decurgand din achizitii de bunuri si servicii efectuate de la SC .X. SRL;

- 2 bilete la ordin in valoare totala de .X. lei in favoarea d-lui .X., director general la SC .X. SRL, care la randul sau le-a girat in favoarea SC .X. SRL, iar aceasta din urma le-a girat, in favoarea SC .X. SRL pentru plata unor obligatii decurgand din tranzactiile comerciale derulate cu SC .X. SRL;

- un bilet la ordin in valoare de .X. lei l-a girat in favoarea d-lui .X., director general la SC .X. SRL, care la randul sau l-a girat in favoarea SC .X. SRL, aceasta din urma l-a girat in favoarea SC .X. SRL, iar aceasta mai departe in favoarea SC .X. SRL, pentru plata unor obligatii decurgand din tranzactiile comerciale derulate cu SC .X. SRL.

S-a constatat ca biletele la ordin in cauza nu au circulat prin banca si nu au dat nastere la niciun fel de plati sau incasari la/de la SC .X. SRL. De altfel, nici tranzacția privind terenul ce face obiectul antecontractului de vanzare-cumparare sus-mentionat nu s-a finalizat pana la data finalizării inspectiei fiscale.

Astfel, inregistrarile contabile efectuate de societate, in baza antecontractului de vanzare-cumparare sus-mentionat au reflectat faptul că, societatea a achitat doamnei .X. suma de .X. lei, domnului .X. suma de .X. lei, au fost justificate avansuri de trezorerie de catre doamna .X. in valoare de .X. lei (fara documente justificative si fara a restitui vreo suma), au fost stinse creante clienti in valoare de .X. lei, fara a le incasa efectiv si obligatii furnizori in valoare de .X. lei, neachitate efectiv, rezultând că, prin efectuarea respectivelor înregistrări contabile, patrimoniul societății a fost diminuat cu suma de **.X. lei.**

Organele de inspectie fiscală au stabilit că prin neinregistrarea veniturilor realizate, societatea a incalcat prevederile: art. 19, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 12 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 207 alin. (1) si alin. (4) lit a) din OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene.

În drept, potrivit art. 19, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 12 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, anterior citate.

Din dispozițiile legale sus citate, se reține că 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.

Din constatări se reține că, în fapt, SC .X. SRL nu a primit o contraprestație în schimbul avansurilor acordate și nici nu a achitat efectele comerciale emise la scadență, contul de disponibilități nefiind afectat cu valoarea acestor instrumente, cu excepția biletului la ordin, în valoare de .X. lei, achitat domnului .X.. În final, biletele la ordin în valoare de .X. lei au fost primite în plată prin gir de la cele trei societăți comerciale (.X. lei), respectiv de la D-na .X. (.X. lei), fără ca acestea să fie încasate.

Prin urmare, singurele sume achitate efectiv de către societate au fost:

- .X. lei domnului .X.;
- .X. lei doamnei .X., în numerar;
- .X. lei achitați anterior doamnei .X., sub forma avansurilor de trezorerie.

Având în vedere faptul că societatea a înregistrat obligații față de creditorii .X. și .X. în baza unui antecontract de vânzare-cumpărare, încheiat între părți sub semnătură privată (nedat), neautenticat, pentru un bun imobil (teren), care nu a devenit niciodată proprietatea societății verificate, că soții .X. sunt rude de gradul I cu asociatul .X. (părinți), respectiv afini de gradul I cu dl. .X., director general al societății (socri), organele de inspecție fiscală stabilit implicatiile fiscale ale înregistrărilor contabile efectuate, astfel:

În lipsa unei tranzacții efective încheiate între SC .X. SRL și soții .X., rezultă că nu au existat obligații reale de plată în favoarea acestora, antecontractul de vânzare-cumpărare fiind fără obiect.

Prin înregistrarea justificării avansului de trezorerie de către doamna .X., societatea a realizat practic o distribuție de dividende în favoarea acesteia, în calitate sa de asociat al SC .X. SRL, fiind asimilate veniturilor de natură dividendelor.

Sumele de .X. lei achitate d-lui .X., respectiv .X. lei achitate d-nei .X., aceștia având calitatea de angajați ai societății, au fost asimilate de organele de inspecție fiscală veniturilor de natură salarială, conform celor prezentate la capitolele privind impozitul pe veniturile de natură salarială și privind contribuțiile la bugetul asigurărilor sociale de stat și fonduri speciale din raportul de inspecție fiscală.

Suma de .X. lei achitată .X. având calitatea de asociat al societății a fost asimilată dividendelor de organele de inspecție fiscală.

Creanțele clienți în suma de .X. lei stinse, fără a fi încasate efectiv, au fost compensate de societate cu obligații față de alți creditori, operațiuni interzise conform pct.48 din OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea

reglementarilor contabile conforme cu directivele europene: *“48. - Principiul necompensării. Orice compensare între elementele de activ și de datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă.”*

Pentru anularea biletelor la ordin emise și neînregistrate în contul 403 "efecte comerciale de platit", precum și pentru decontarea avansurilor pentru imobilizări corporale înregistrate, societatea și-a diminuat valoarea efectelor comerciale de platit (prin debitarea contului 403), după ce în prealabil și-a diminuat obligațiile de plată față de furnizori (401 = 403), cu suma de .X. lei, suma pe care n-a achitat-o acestora, practic diminuându-se activele cu suma de .X. lei, respectiv creanțe în valoare de .X. lei și disponibilități bănești în valoare de .X. lei, societatea trebuind să-și diminueze și datoriile efectuând aceasta pe seama efectelor comerciale de platit, în mod direct, și, indirect, pe seama datoriilor la furnizori.

Prin faptul că societatea a înregistrat plata furnizorilor cu efecte comerciale emise (401=403), pe care nu le-a achitat la scadență (nu a fost efectuată înregistrarea 403 = 5121), dar pe care a "simulat" că le-a achitat (prin înregistrarea contabilă 232 = 403, în roșu), aceasta a realizat, practic, venituri pe seama furnizorilor neachitați, pe care nu le-a înregistrat ca atare, în sumă de .X. lei.

Cât privește susținerea contestatarii potrivit căreia *„motivele pentru care această cheltuială a fost considerată nedeductibilă fiscal de către organele de inspecție fiscală sunt legate de transmiterea prin gir a biletelor la ordin de către soții .X. către persoane fizice (.X. și .X.) și juridice (SC .X. SRL, SC .X. SRL), care la rândul lor le-au girat în favoarea SC .X. SRL pentru stingerea unor obligații pe care toate aceste persoane le aveau către societate”*, aceasta este eronată, întrucât:

Organele de inspecție fiscală nu au stabilit cheltuieli nedeductibile suplimentare, ci venituri impozabile, rezultate din neachitarea obligațiilor față de furnizori, în valoare de .X. lei, neînregistrate ca atare de societate. Societatea a stornat efectele de plată anterior emise în favoarea furnizorilor (înregistrările contabile efectuate fiind: 403=232 și, anterior, 401=403), fără să înregistreze venituri pe seama furnizorilor neachitați, încălcând astfel prevederile art. 207 alin. (4) lit a) din OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, potrivit cărora: *„a) veniturile constituie creșteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de intrări sau creșteri ale activelor ori reduceri ale datoriilor, care se concretizează în creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din contribuții ale acționarilor;”*.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea de venituri impozabile suplimentare în urma analizei circuitului parcurs de biletele la ordin emise în favoarea soților .X. și ulterior girate de aceștia către terți, ce au

avut la rândul lor obligații față de societate, precum și a înregistrărilor contabile efectuate în legătură cu aceste bilete la ordin, „legăturile” existente între societate și respectivele persoane fiind evidente și esențiale pentru instrumentarea tranzacției respective.

Totodată, referitor la argumentul contestatarii potrivit căruia „este incorectă constatarea cum că tranzacția nu s-a încheiat efectiv între vânzători și societatea noastră având în vedere încheierea contractului de vânzare cumpărare dintre părți la data de 28.01.2014” organul de soluționare a contestației reține că acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât:

Din antecontractul de vânzare cumpărare încheiat la data de 19.05.2008, anexat în copie la dosarul cauzei, reiese că vânzătorii se obligă să vândă cumpărătoarei „terenul în suprafață de 8.160 mp. cu nr. Cadastral .X. și .X., întabulat în CF .X., situat în .X. str. .X..”

La contestație, societatea a anexat duplicat al contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr. .X./2014 din 28.01.2014, încheiat între soții .X. și .X. în calitate de vânzători și SC .X. SRL în calitate de cumpărător prin care se vinde societății cumpărătoare „suprafața de 7.695 mp. Teren situat în intravilanul mun. .X., str. .X. nr. .X. jud. .X., înscrisă în CF nr. .X., CF vechi nr..X., cu nr. .X.”.

Din compararea celor două contracte reiese că antecontractul de vânzare cumpărare încheiat la data de 19.05.2008 care face obiectul prezentei contestații se referă la vânzarea cumpărarea unui alt teren, întabulat în CF .X. sub un alt număr, decât cel care a făcut obiectul contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr. .X./2014 din 28.01.2014.

În consecință acest document prezentat la contestație nu este de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală și întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului. Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Față de cele precizate în considerentele prezentei decizii, organul de soluționare a contestației reține că, prin contestație societatea nu prezintă argumente sau documente care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, respectiv să combată situația de fapt constatată și ca urmare, societatea datorează impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent veniturilor în sumă de .X. lei stabilite la inspecția fiscală.

Având în vedere cele de mai sus, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.**

4. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent cheltuielilor cu serviciile de management achiziționate de la SC .X. SRL în sumă de .X. lei și în sumă de .X. lei, precum și TVA aferentă în sumă de .X. lei și a cheltuielilor de transport marfă achiziționate de la SC .X. SRL în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor la calculul profitului impozabil și a dreptului de deducere a TVA în condițiile în care societatea nu a justificat cu documente prestarea serviciilor în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv în scopul realizării operațiunilor sale taxabile.

În fapt, în cursul anului 2009 și respectiv în perioada ianuarie-octombrie 2011, SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă în contul 628.2.19 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", respectiv "servicii management conform contract nr. .X./01.06.2007" în suma de **.X. lei** și în sumă de **.X. lei**, în baza facturilor emise de SC .X. SRL.

Conform contractului de management nr. .X./01.06.2007 încheiat între SC .X. SRL în calitate de consultant și SC .X. SRL în calitate de beneficiar, "beneficiarul încredințează consultantului organizarea, conducerea și gestionarea activității sale din pensiunea situată în .X. și aparținând beneficiarului", precum și actul adițional nr. .X./01.09.2007 la contract.

Pentru justificarea prestațiilor facturate, reprezentantul societății a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală rapoarte de activitate lunare, care nu sunt semnate și stampilate de prestator (consultant) și care conțin descrierea unor activități, pe care beneficiarul le bifează ca fiind realizate, marcând cu un "X" în coloana "Realizat" în dreptul descrierii activității care s-a realizat în luna respectivă.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că respectivele cheltuieli nu sunt deductibile fiscal, în temeiul prevederilor art. 21 alin. (1) și art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 48 din HG nr. 44/2004 pentru

aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit că taxa pe valoarea adăugată în suma de **.X. lei** aferentă acestor cheltuieli este fără drept de deducere, achizițiile nefiind destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, conform art. 145. alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat de asemenea că, la data de 31.05.2009, SC **.X. SRL** a înregistrat în evidența contabilă în contul 624.1.19 "Cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal" suma de **.X. lei** reprezentând cheltuieli de transport marfă evidențiate în factura nr. **.X.** din 31.05.2009 emisă de SC **.X. SRL**.

În factura sunt evidențiate cheltuieli de transport marfă, respectiv se facturează 7.500 km parcursi la un pret de 2,30 lei/km ($7.500 \text{ km} \times 2,30 = \text{.X. lei}$) + TVA. Organele de inspecție fiscală au constatat că factura nu prezintă nicio anexă din care să rezulte câte curse au fost efectuate, ce marfuri au fost transportate, pe ce distanță, respectiv pe ce rute s-au transportat marfurile, care sunt numerele de înmatriculare ale vehiculelor care au efectuat transportul, care sunt datele la care marfurile au fost transportate etc.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a respectat prevederile art. 21 alin. (1) și art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 22 și pct. 48 din HG nr. 44/2004 - pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Dat fiind faptul că societatea nu a justificat necesitatea și prestarea în fapt a serviciilor facturate, organele de inspecție fiscală au stabilit că și taxa pe valoarea adăugată în suma de **.X. lei** ($\text{.X. lei} \times 19\% = \text{.X. lei}$) aferentă acestor cheltuieli este fără drept de deducere, achizițiile nefiind destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, conform art. 145. alin. 2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În drept, în speță, în materia impozitului pe profit sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct. 22 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, anterior citate, potrivit cărora sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, sunt aplicabile prevederile **art. 21, alin. (4) lit. m)** din **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare**, coroborat cu pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, anterior citate, potrivit cărora, pentru a fi considerate deductibile cheltuielile cu 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 să se efectueze prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare și contribuabilul să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

În materie de TVA sunt incidente prevederile **art. 145 alin. (2) lit. a) și art. 146 alin. (1) lit. a)** din **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare**, coroborate cu cele ale pct. 45 alin. (2) lit. a) și b) și pct. 46 alin. (1) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, anterior citate, potrivit cărora persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească cumulativ condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, să fie înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată și **să facă dovada** că acestea sunt destinate utilizării în folosul **operațiunilor sale taxabile**. Justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei rezultă următoarele:

Referitor la relația comercială a SC .X. SRL cu SC .X. SRL se reține că, în cursul anului 2009, SC .X. SRL înregistrat în evidența contabilă în contul 628.2.19 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti", respectiv cu "servicii management conform contract nr. .X./01.06.2007" în suma de **.X. lei** și în sumă de **.X. lei** în anul 2011, evidenciate în facturile emise de către SC .X. SRL.

Conform contractului de management nr. 1/01.06.2007 încheiat între SC .X. SRL în calitate de consultant și SC .X. SRL în calitate de beneficiar, "beneficiarul încredințează consultantului organizarea, conducerea și gestionarea activității sale din pensiunea situată în .X. și aparținând beneficiarului."

Pentru justificarea cheltuielilor cu prestarile de servicii inregistrate, reprezentantul societatii a pus la dispozitia organelor de control rapoarte de activitate lunare pentru perioada ianuarie-octombrie 2009 și ianuarie-octombrie 2011.

Rapoartele de activitate lunare sunt prezentate sub forma unui tabel cu 3 coloane ("nr.crt., descrierea activitatii si realizat") in care sunt insirate activitati de consultanta si management (a activitațiilor de achizitii, resurse umane, responsabilitati PSI si protectia muncii), iar in coloana "realizat" se marcheaza cu un "X" activitatea confirmata a fi prestata in luna pentru care este intocmit raportul, de catre beneficiar, respectiv .X. sau .X., care semneaza si stampileaza aceste rapoarte, niciunul din rapoartele prezentate nefiind semnat sau stampilat de prestatorul SC .X. SRL.

Se reține că, întrucât, din rapoartele de activitate prezentate nu rezultă indeplinirea obiectivelor si sarcinilor privind organizarea si gestionarea activitatii beneficiarului de catre prestator ci, reprezinta doar confirmarea beneficiarului ca activitatile au fost prestate, aceste documente nu sunt de natura sa justifice prestarea in fapt a serviciilor. Mai mult, din verificarea documentelor prezentate rezulta ca in anul 2009, SC .X. SRL nu are in patrimoniul sau nicio pensiune, respectiv niciun fel de construcție situata in localitatea .X.. De asemenea, societatea nu are incheiat contract de inchiriere pentru pensiune sau spatiu cu aceasta destinatie aflat in localitatea menționata. Totodata, in perioada verificata SC .X. SRL nu a inregistrat venituri rezultate din aceasta activitate (prestari servicii turistice). Din cele prezentate rezulta ca, acest contract este fara obiect deoarece lipseste insusi obiectul contractului, respectiv pensiunea, a carei organizare, conducere si gestionare a activitatii trebuia asigurata de consultant si, prin urmare, nu poate fi justificata nici necesitatea serviciilor.

Din nota explicativa nr. .X./03.10.2013 data de directorul economical SC .X. SRL .X. rezulta ca atributiile initiale ale prestatorului SC .X. SRL au fost modificate printr-un act aditional la contract, incepand cu data de 01.09.2007, noile atributii constand in "reconditionarea mobilierelor de baie si bucatarie, care le are spre vanzare .X. dar si in reparatii curente si de intretinere la mobilierele de birou, de expunere si de vanzare detinute de .X."

Din actul aditional nr. 1 la contractul nr. .X./01.06.2007, incheiat la data de 01.09.2007, rezulta ca noile atributii ale prestatorului completeaza și nu inlocuiesc pe cele initial stabilite in contract. Totodata, reprezentantul societatii nu a prezentat, nici organelor de inspecție fiscală și nici la contestație, niciun document de natura sa justifice prestarea in fapt a serviciilor ce fac obiectul noilor atributii (rapoarte de activitate, situatii sau devize de lucrari, procese verbale de receptie sau orice alte documente corespunzatoare) stabilite in actul aditional la contract.

În același sens sunt și prevederile Deciziei Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. .X./12 martie 2014, emisă într-o speță similară, citată anterior la capătul de cerere nr. 1.

Referitor la relația comercială a SC .X. SRL cu SC .X. SRL, se reține că, la data de 31.05.2009, SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă în contul 624.1.19 "Cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal" suma de **.X. lei**, reprezentând cheltuieli de transport marfa evidențiate în factura nr. .X. din 31.05.2009 emisă de SC .X. SRL, care nu prezintă documente, respectiv foi de parcurs din care să rezulte câte curse au fost efectuate, ce marfuri au fost transportate, distanțele și rutele pe care s-au transportat marfurile, care sunt numerele de înmatriculare ale vehiculelor care au efectuat transportul, data la care marfurile au fost transportate etc.

Organul de soluționare a contestației reține că societatea detinea la momentul respectiv un parc auto propriu constând din 72 de autotractoare, 63 semiremorci, 1 remorca și 37 de autoutilitare, în funcțiune, precum și mijloace de transport închiriate de la SC .X. SRL (actualmente SC .X. SRL) conform contractelor de închiriere nr. .X./18.08.2006 pentru 3 buc. autoutilitare, contract FN/11.10.2006 pentru 2 buc. autoutilitare și contract FN/11.12.2006 pentru 9 buc. semiremorci. Astfel, societatea nu a justificat necesitatea prestației și nici prestarea efectivă a serviciilor achiziționate, condiții obligatorii prevăzute de temeiurile de drept invocate pentru deducerea cheltuielilor.

Astfel, argumentul societății din contestație, potrivit căruia, nicio normă legală nu interzice relații comerciale de transport cu un terț, chiar în condițiile deținerii unui parc auto propriu, întrucât în anumite condiții poate fi economic mai avantajoasă prestarea unui serviciu de către un terț decât utilizarea mijloacelor din parcul auto propriu, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece societatea nu probează cu documente cele invocate, nejustificând prestarea efectivă a serviciilor achiziționate, una dintre condițiile obligatorii prevăzute de temeiurile de drept a fi îndeplinite cumulativ pentru deducerea cheltuielilor cu serviciile.

Nefiind îndeplinită una dintre condițiile cumulative prevăzute de lege, aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

În materia TVA, așa cum s-a analizat la impozitul pe profit, societatea nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor de management și nici necesitatea.

Mai mult, obiectul contractului se referă la servicii prestate la un imobil pe care societatea nu-l deține în patrimoniu, respectiv pensiune sau alt imobil

În localitatea Sânmartin care face obiectul prestării serviciilor contractate cu SC .X. SRL.

De asemenea, în ce privește serviciile de transport contractate cu SC .X. SRL, societatea nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă, respectiv foi de parcurs și alte documente justificative. Mai mult, societatea deține în patrimoniu parc auto, astfel că nu justifică nici necesitatea acestor servicii.

Având în vedere că dreptul de deducere a TVA este condiționat de îndeplinirea cumulativă a celor două condiții: să dețină o factură în vigoare și să justifice prestarea în scopul operațiunilor sale taxabile, în cazul în speță societatea nu a justificat cu documente prestarea efectivă a serviciilor de management și de transport în scopul operațiunilor sale taxabile.

În același sens fiind Decizia nr..X./09.03.2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care se stipulează că efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată cu documente având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul de deducere a taxei nu ca pe o ficțiune, ci în sensul că serviciul prestat trebuie dovedit ca fiind efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului pentru realizarea operațiunilor sale taxabile.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de **.X. lei** și în sumă de **.X. lei**.

Având în vedere cele de mai sus, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.**

5. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei aferente anului 2011, reprezentând amortizarea ambienelor facturate de SC .X. SRL pentru show-room-ul situat în .X.,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra deductibilității acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil, în condițiile în care documentele prezentate de societate nu sunt de natură să justifice în condițiile legii prestarea lucrărilor de modernizare.

În fapt, prin contractul de prestari servicii nr. .X./20.01.2009 incheiat intre SC .X. SRL, in calitate de prestator si SC .X. SRL, in calitate de

beneficiar, s-a stabilit că: "Formează obiectul prezentului contract prestarea unor servicii de construcții (construcție și placare ambianță, construcție tavan fals, placare tavan, acoperis, finisaje etc), în favoarea Beneficiarului la Showroom situat în loc. .X., .X.." (art. 1, alin. 1.1.).

În anul 2011, SC .X. SRL a înregistrat în contul 681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele" cheltuieli în suma de .X. lei, reprezentând amortizarea ambianțelor facturate de SC .X. SRL pentru Showroom-ul situat în .X..

În timpul inspecției fiscale societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală contractul de prestări servicii nr. .X./20.01.2009 și Devizul analitic COD 697A însă, din analiza documentelor prezentate s-a concluzionat că acestea nu sunt de natură să probeze prestarea în fapt a serviciilor, respectiv constituirea mijlocului fix, pentru care nu a fost prezentat niciun proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor și pe cale de consecință, cheltuielile înregistrate în legătură cu aceste prestații sunt cheltuieli nedeductibile la determinarea profitului impozabil aferent anilor 2010, respectiv 2011.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că, prin înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea investițiilor ca și cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, societatea nu a respectat prevederile art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1), art. 21 alin. (4) lit. m), art. 24 alin. (1), alin. (2) lit. a), b) și c) alin. (11) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 22 și pct. 48 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, fapt pentru care au reîntregit baza impozabilă cu suma de .X. lei, pentru anul 2011.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt aplicabile prevederile **art.21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare**, coroborate cu **pct. 22 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal**, anterior citate, potrivit cărora sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, sunt aplicabile prevederile **art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare**, coroborat cu **pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal**, anterior citate, potrivit cărora, pentru a fi considerate deductibile, cheltuielile cu 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 să se efectueze 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.

Totodată, sunt aplicabile prevederile **art. 24, alin. (1), alin. (2) și (11) lit.a)** din **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:**

ART. 24

“Amortizarea fiscală

(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 de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;

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;”

Potrivit normelor legale mai sus citate, rezultă că aceste cheltuieli aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, prin contractul de prestari servicii nr. .X./20.01.2009 incheiat intre SC .X. SRL, in calitate de prestator si SC .X. SRL, in calitate de beneficiar, s-a stabilit că: "Formeaza obiectul prezentului contract prestarea unor servicii de constructii (construcție si placare ambiente, constructie tavan fals, placare tavan, acoperis, finisaje etc), in favoarea Beneficiarului la Showroom situat in loc. .X., .X.." (art. 1, alin. 1.1.).

Din contract nu rezulta câte ambiente trebuia sa execute prestatorul, numarul acestora fiind evidentiat doar in devizul analitic cod 697 A, respectiv un numar de "50 boxe" ambientale, nefiind stabilita valoarea acestora.

Din analiza devizului analitic COD 697A prezentat, a rezultat că întocmirea devizului analitic în lipsa unui proiect riguros de amenajare nu poate fi realizată; un astfel de deviz poate avea doar o valoare orientativă, reprezentând doar o estimare a costurilor antrenate de realizarea unui astfel de proiect, iar în deviz nu este menționată perioada în care au fost executate lucrările.

Totodată, se reține că nu a fost prezentat un proiect de amenajare interioară, respectiv de "design interior pentru birouri și magazin" care să cuprindă "relevarea spațiilor", mărimea suprafeței de amenajat, alocarea spațiilor pentru birouri și magazin, amplasarea ambiențelor în interiorul magazinului, suprafața și structura acestora, produsele ce vor fi utilizate la placarea și dotarea ambiențelor în vederea promovării lor (producător-furnizor, modele, culori etc.).

Se reține că nu s-a prezentat proces-verbal de recepție la finalizarea lucrărilor și nici proces verbal de recepție parțială a lucrărilor.

Din cele de mai sus, rezulta că devizul prezentat este un deviz-ofertă și nu unul întocmit în urma executiei lucrărilor, deoarece există un singur deviz de lucrări și 29 de facturi emise în intervalul 02.02.2009 -28.04.2009. În lipsa unor devize sau situații parțiale de lucrări, nu se poate determina cu exactitate cantitățile de lucrări ce fac obiectul acestor facturi.

De asemenea, devizul conține valoarea materialelor utilizate pentru realizarea ambiențelor, valoare care nu poate fi facturată beneficiarului, deoarece în acest caz specific, beneficiarul este cel care trebuie să asigure materialele (materialele fiind chiar marfurile comercializate de acesta: gresie și faianță), având în vedere faptul că menirea acestor ambiențe este aceea de a promova produsele comercializate de beneficiar.

Totodată, se reține că, beneficiarul SC .X. SRL comercializează toată gama de materiale utilizate la confecționarea ambiențelor, iar materialele utilizate în mod curent la astfel de amenajări (rigips, profile rigips, adezivi, materiale de rostuit etc.) le înregistrează în contabilitate ca și consumuri proprii destinate acestui scop (în conturile de cheltuieli). În perioada menționată (februarie-martie 2009) SC .X. SRL nu a înregistrat consumuri proprii destinate amenajării de ambiențe la punctul de lucru situat în .X., str. .X. care să justifice realizarea unor lucrări de asemenea amploare.

Din cele prezentate, se reține că documentele puse la dispoziție de către societate nu sunt de natură să probeze prestarea în fapt a lucrărilor de natură modernizării care să majoreze valoarea inițială a mijlocului fix.

Mai mult, cheltuielile cu amortizarea mijlocului fix se înregistrează la data punerii în funcțiune a acestuia, or, din documentele prezentate nu reiese că lucrările de modernizare au fost recepționate și în consecință ar fi majorat valoarea mijlocului fix.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile cu amortizarea în sumă de **.X. lei** la calculul impozitului pe profit.

Având în vedere cele de mai sus, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.**

6. Referitor la:

- **impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei pentru anul 2010 și în sumă de .X. lei pentru anul 2011, reprezentând amortizarea investiției „banere publicitare”;**

- **TVA în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de reclamă și publicitate;**

- **TVA în sumă de .X. lei aferentă lucrărilor de amenajare facturate de SC .X. SA pentru executarea lucrărilor de amenajări la Centrul Comercial situat în .X.;**

- **accesoriile stabilite ca urmare a stornării în trim. IV 2011 a cheltuielilor cu amortizarea în sumă de .X. lei deduse în perioada 2009-2010,**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea, la dreptul de deducere TVA și dacă societatea datorează accesorii ca urmare a stornării cheltuielilor deductibile în 2009-2010, în condițiile în care societatea:

- ***nu justifică cu documente executarea, inscripționarea și montarea banerelor publicitare și nici recepția și punerea în funcțiune a mijlocului fix;***

- ***nu justifică cu documente prestarea efectivă a serviciilor de reclamă și publicitate în scopul operațiunilor sale taxabile;***

- ***potrivit contractului de închiriere, aceasta nu avea permisiunea să efectueze lucrări, astfel că achiziția acestora nu a fost efectuată în scopul operațiunilor sale taxabile;***

- ***a dedus cheltuieli cu amortizarea în perioada 2009-2010 și ca urmare a nelivrării bunurilor de către furnizor a stornat cheltuielile în trim. IV 2011, influențând baza impozitului pe profit pe această perioadă.***

În fapt, la data de 26.03.2010, SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu amortizarea unui mijloc fix (numărul de inventar fiind 5023 - Banere publicitare .X.) în sumă de **.X. lei** iar în anul 2011, suma de **.X. lei**.

În contul 214 "mobilier, aparatura birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiate și alte active corporale", societatea a înregistrat contravaloarea facturii nr. .X. în valoare de .X. lei + TVA, emisă de SC .X. SA, (actualmente SC .X. SRL). Obiectul facturii sus-menționate constă în "Confectionat banere publicitare și inscripționat", cantitatea facturată fiind de 852 mp, la prețul de .X. lei/mp. Pentru prestarea de servicii de reclamă și publicitate evidențiate în factura nr. .X./26.03.2010, reprezentantul societății a prezentat contractul fn/01.03.2010 încheiat între SC .X. SA în calitate de prestator și SC .X. SRL în calitate de beneficiar. Prin contract „Prestatorul se obligă să confecționeze, inscripționeze și să monteze bannere indoor și outdoor în favoarea beneficiarului, pentru promovarea acestuia.”

Dat fiind faptul că societatea nu a justificat existența mijlocului fix pentru care au fost înregistrate aceste cheltuieli, organele de inspecție fiscală au stabilit că nu au fost respectate prevederile: art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1), art. 21 alin. (4) lit. m), art. 24, alin. (1), alin. (2) lit. a), b) și c) și alin. (11) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 22 și pct. 48 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și au procedat la stabilirea bazei de impozitare pentru impozitul pe profit datorat pentru cele două perioade fiscale, respectiv au reintregit baza impozabilă la impozitul pe profit aferent anului 2010 cu suma de **.X. lei** și aferent anului 2011 cu suma de **.X. lei**.

La data de 26.03.2010, SC .X. SRL a dedus TVA în suma de **.X. lei** evidențiată în factura nr. .X./26.03.2010 emisă de SC .X. SA.

Pentru prestarea de servicii de reclamă și publicitate evidențiate în factura nr. .X./26.03.2010, reprezentantul societății nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor, în afara contractului de prestări servicii fn/01.03.2010. Astfel, întrucât societatea nu a demonstrat că bunurile/serviciile achiziționate au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, taxa pe valoarea adăugată în suma de **.X. lei** ($.X. \text{ lei} \times 19\% = .X. \text{ lei}$) aferentă acestei achiziții a fost stabilită de organele de inspecție fiscală ca fiind fără drept de deducere, conform art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, în anul 2011, SC .X. SRL a dedus taxa pe valoarea adăugată în suma de **.X. lei** aferentă a 7 facturi emise de către SC .X. SA, în baza contractului fn/02.04.2011 ce are ca obiect executarea de către SC .X. SA a

unor lucrari de amenajari la obiectivul Centrul Comercial situat in .X., str. .X. cu respectarea proiectului de executie pus la dispozitie de catre SC .X. SRL.

Contravaloarea acestor lucrari a fost inregistrata in evidenta contabila a SC .X. SRL in contul 231 analitic 231.A "IMOBILIZARI CORPORALE SHOWROOM .X.."

Întrucât SC .X. SRL nu a justificat prestarea efectiva a lucrarilor in valoare totala de .X. lei, din care TVA in suma de .X. lei, contractate cu SC .X. SRL, aceste achizitii nefiind utilizate in folosul operatiunilor sale taxabile, organele de inspectie fiscala au stabilit că taxa pe valoarea adaugata in suma de **.X. lei** aferenta acestor achizitii este fara drept de deducere, conform art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, în trimestrele I - III 2011, SC .X. SRL a inregistrat cheltuieli in suma de **.X. lei**, reprezentand amortizarea imobiliarilor evidentiata in facturile de achizitii emise in perioada 2009-2010 de SC .X. SA, (actualmente SC .X. SRL).

Din documentele puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala de catre reprezentantul societatii (facturi fiscale, fisa cont furnizor, evidenta mijloacelor fixe si a amortizarii acestora etc.) a rezultat ca bunurile evidentiata in aceste facturi nu au fost livrate efectiv de furnizor, drept pentru care SC .X. SRL a solicitat rezolutiunea in instanta a contractelor incheiate in perioada 2009-2010, precum si a facturilor emise in baza acestora, prezentand organelor de inspectie fiscala cererea de chemare in judecata a paratei SC .X. SRL (fosta SC .X. SA) nr. .X./25.10.2012, inregistrata la Tribunalul .X. sub nr. .X./2012 (numarul dosarului aflat pe rolul Tribunalului .X. - anexa nr. 108). Totodata, SC .X. SRL a stornat din proprie initiativa facturile de achizitii respective in luna septembrie 2012, prin intermediul mai multor note contabile. Concomitent, societatea a procedat la regularizarea cheltuielilor cu amortizarea aferente imobiliarilor inregistrate in baza acestor facturi (care au fost initial tratate de catre societate ca fiind deductibile fiscal la calculul profitului impozabil trimestrial), prin tratarea acestora ca nedeductibile in trimestrul IV 2011, conform Declaratiei rectificative privind impozitul pe profit pentru anul 2011, depuse si inregistrate de societate la data de 22.11.2012.

Avand in vedere faptul ca pentru bunurile pentru care au fost calculate si inregistrate cheltuieli cu amortizarea nu s-a făcut dovada că au intrat in patrimoniul societatii, precum si faptul ca societatea însași a regularizat cheltuielile cu amortizarea in declaratia anuala privind impozitul pe profit, organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea accesoriilor, de la data înregistrării acestor cheltuieli cu amortizarea până la data stornării acestora.

Organele de inspectie fiscală au constatat că societatea nu a respectat prevederile art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1), art. 24 alin. (1), (2) și (11) și art. 34 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, în speță, în materia impozitului pe profit sunt aplicabile prevederile **art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare**, coroborat cu **pct. 22 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal**, anterior citate, potrivit cărora sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, sunt aplicabile prevederile **art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare** coroborat cu pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, anterior citate, potrivit cărora nu sunt cheltuieli deductibile cheltuielile cu prestări de servicii pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate, iar pentru a fi considerate deductibile aceste 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 să se efectueze 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.

Totodată, sunt aplicabile prevederile **art. 24 alin. (1), alin. (2) și (11) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare**, anterior citate, potrivit cărora aceste cheltuieli cu îmbunătățirea mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării de la data punerii în funcțiune a mijlocului fix.

În materie de TVA sunt incidente prevederile **art. 145 alin. (2) lit. a) și art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare**, anterior citate, potrivit cărora persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească cumulativ condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Se reține că, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și/sau servicii orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată trebuie să **facă dovada** că acestea sunt destinate utilizării în folosul **operațiunilor sale taxabile**. Justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei rezultă următoarele:

La data de 26.03.2010, SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă în contul 214 "mobilier, aparatura birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale", factura nr. .X. în valoare de .X. lei + TVA, emisă în favoarea sa de către SC .X. SA, CUI: .X. (actualmente SC .X. SRL). Obiectul facturii sus-menționate constă în "Confectionat benere publicitare și inscripționat", cantitatea facturată fiind de 852 mp, la prețul de .X. lei/mp. Pentru prestarea de servicii de reclama și publicitate evidențiate în factura nr. .X./26.03.2010, reprezentantul societății a prezentat contractul fn/01.03.2010 încheiat între SC .X. SA în calitate de prestator și SC .X. SRL în calitate de beneficiar. Prin contract „Prestatorul se obligă să confecționeze, inscripționeze și să monteze bannere indoor și outdoor în favoarea beneficiarului, pentru promovarea acestuia.”

Se reține că, în baza facturii nr. .X./26.03.2010, societatea a înregistrat un mijloc fix (numărul de inventar fiind 5023 - Banere publicitare .X.) și a procedat la amortizarea liniară a acestuia pe o perioadă de doi ani, începând cu luna aprilie 2010, astfel, în anul 2010 au fost înregistrate cheltuieli cu amortizarea respectivului mijloc fix în suma de **.X. lei**, iar în anul 2011, suma de **.X. lei**.

Se reține că, pentru justificarea necesității și prestării efective a serviciilor, societatea nu a prezentat niciun fel de documente, respectiv nu au fost prezentate situații de lucrări confecționat, inscripționat și montat banere și proces-verbal de recepție a mijlocului fix, sau alte documente.

Dat fiind faptul că societatea nu a justificat recepția mijlocului fix pentru care au fost înregistrate aceste cheltuieli, respectiv intrarea în patrimoniu și punerea în funcțiune a acestuia, în mod legal organele de inspecție fiscală au reintregit baza impozabilă a anului 2010 cu suma de **.X. lei** și a anului 2011, cu suma de **.X. lei** reprezentând cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe.

În ceea ce privește TVA, se reține că la data de 26.03.2010, SC .X. SRL a dedus TVA în suma de **.X. lei** evidențiată în factura nr. .X./26.03.2010 emisă de SC .X. SA, mai sus citată.

Așa cum s-a analizat mai sus, societatea nu a prezentat documente care să justifice executarea, inscripționarea și montarea banerelor publicitare și nici proces verbal de recepție a lucrărilor.

Mai mult, organul de soluționare a contestației reține că nu au fost prezentate documente din care să rezulte că s-a efectuat publicitate și reclamă prin montarea acestora în locuri cu vad comercial.

Prin urmare, nefiind justificată prestarea efectivă a serviciilor de reclamă și publicitate nu este îndeplinită una dintre condițiile cumulative prevăzute de legea fiscală, respectiv de achiziționare a serviciilor în scopul operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, se reține că, în anul 2011, SC .X. SRL a dedus taxa pe valoarea adăugată în suma de **.X. lei**, aferenta a 7 facturi emise de SC .X. SA, în contractului fn/02.04.2011 ce are ca obiect executarea de către SC .X. SA a unor lucrări de amenajări la obiectivul Centrul Comercial situat în .X., str. .X. cu respectarea proiectului de execuție pus la dispoziție de către SC .X. SRL.

Potrivit prevederilor contractului, aceste lucrări constau în:

- confectionat si montat cofrage;
- confectionat si montat armatura fundatii, grinzi fundare;
- confectionat si montat buloane, in armaturi pahare si placa fixare;
- lucrari de turnat betoane in fundatii si in grinzi de fundare;
- lucrari de confectionat grinzi metalice intre stalpi, pentru show room Valea Cascadelor, conform proiect;
- turnat beton in fundatii si grinzi, pompa+transport;
- confectionat si montat armaturi in fundatii si grinzi.

Contravaloarea acestor lucrări a fost înregistrată în evidența contabilă a SC .X. SRL în contul 231 analitic 231.A "IMOBILIZARI CORPORALE SHOWROOM .X.."

Din documentele prezentate de societate, respectiv contractul de execuție încheiat cu SC .X. SA din 02.04.2011 și situațiile de lucrări prezentate, rezulta că s-a executat lucrări de infrastructură (fundatii) și suprastructură (lucrări de confectionat grinzi metalice între stalpi, montat stalpi structură metalică) a unei construcții situată în .X., str. .X. pentru care societatea nu a prezentat proces verbal de recepție calitativă a lucrărilor executate, în niciuna din fazele determinante ale construcției: trasarea axelor, stabilirea naturii terenului de fundare, stabilirea cotei de săpătură la fundare, armare și cofrare fundatii, etc.

De asemenea, SC .X. SRL nu a prezentat nici cartea tehnică a construcției și nici procesele verbale de recepție calitativă la finalizarea lucrărilor semnate de investitor/proprietar, de executantul lucrărilor și de

proiectantul constructiei, documente care sa certifice realizarea acestor lucrari, conform art. 17 din Legea nr. 10/1995 privind calitatea in constructii.

Totodată, se reține că, la adresa obiectivului mentionata in contractul incheiat cu SC .X. SA, la care trebuiau executate lucrarile (.X., str. .X.), SC .X. SRL are inchiriat un spatiu cu destinatia de showroom birouri, depozitare si comercializare materiale de constructii, al carui proprietar este SC .X. SRL.

În acest sens, reprezentantul societatii a prezentat contractul de locatiune nr. 3/22.02.2010 incheiat de SC .X. SRL, in calitate de locatar, cu SC .X. SRL, in calitate de locator, ce are ca obiect "darea in locatie de catre LOCATOR, in beneficiul exclusiv al LOCATARULUI, a unui spatiu, proprietatea LOCATORULUI, avand destinatia de showroom birouri, depozitare si comercializare materiale de constructii situat in .X., Str. .X. .X.".

La art. 8.2 lit. b) din contract se stipuleaza ca "**ESTE STRICT INTERZIS LOCATARULUI SA EFECTUEZE ORICE LUCRARI DE AMENAJARE, COMPARTIMENTARE, MODIFICARE, DEMOLARE, CONSTRUIRE atat in interiorul spatiului inchiriat, cat si pe exteriorul acestora.**" Prin urmare, SC .X. SRL, în calitate de chiriaș, nu avea permisiunea proprietarului sa efectueze la obiectivul închiriat Centrul Comercial situat in .X., str. .X., lucrarile contractate cu SC .X. SRL.

Avand in vedere cele prezentate, rezulta ca achizițiile lucrărilor de amenajare contractate nu sunt destinate a fi utilizate in folosul operatiunilor sale taxabile.

Pe cale de consecinta, nefiind îndeplinită una dintre condițiile cumulative prevăzute de legea fiscală pentru acordarea dreptului de deducere a TVA, respectiv ca achizițiile să fie efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile, societatea nu beneficiază de dreptul de deducere TVA în sumă de **.X. lei**.

Astfel, în mod legal, organele de inspectie au procedat la determinarea TVA pentru care societatea nu avea drept de deducere, valoarea acesteia fiind de **.X. lei** (.X. lei in luna mai 2011 si .X. lei in luna septembrie 2011).

Totodată se reține că, în trimestrele I - III 2011, SC .X. SRL a inregistrat cheltuieli in suma de **.X. lei**, reprezentand cheltuieli cu amortizarea imobilizarilor evidentiata in facturile de achizitii emise in favoarea sa in perioada 2009-2010 de catre SC .X. SA, (actualmente SC .X. SRL).

Organul de soluționare a contestației reține că bunurile evidentiata in aceste facturi nu au fost livrate efectiv de furnizor, drept pentru care SC .X. SRL a solicitat rezolutiunea in instanta a contractelor incheiate in perioada 2009-2010, precum si a facturilor emise in baza acestora, prezentand cererea de chemare in judecata a paratei SC .X. SRL (fosta SC .X. SA) nr. .X./25.10.2012, inregistrata la Tribunalul .X. sub nr. .X./2012.

SC .X. SRL a stornat din proprie initiativa facturile de achizitie respective in luna septembrie 2012, prin intermediul mai multor note contabile și concomitent, societatea a procedat la regularizarea cheltuielilor de amortizare aferente imobilizarilor inregistrate in baza acestor facturi (care au fost initial tratate de catre societate ca fiind deductibile fiscal la calculul profitului impozabil trimestrial), prin tratarea acestora ca nedeductibile in trimestrul IV 2011, conform Declaratiei rectificative privind impozitul pe profit pentru anul 2011, depuse si inregistrate de societate la data de 22.11.2012.

Astfel, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată fără a avea la bază un document care să justifice achiziția în scopul operațiunilor sale taxabile, nefiind astfel respectate prevederile legale cu privire la condiția de fond ce trebuie îndeplinită.

Ca urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă de **.X. lei** pe perioada de la data exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată până la data stornării acesteia.

Astfel, devin incidente prevederile art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada octombrie-noiembrie 2008:

„ART.119

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

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.”, respectiv prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din același act normativ în vigoare pe perioada mai-iunie 2010:

“ ART.119

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

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.

120¹

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.”

Având în vedere cele de mai sus, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu

modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.**

7. Referitor la TVA în sumă de .X. lei, aferentă facturilor emise de catre SC .X. SA în anul 2012,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de chirii și utilități în condițiile în care închirierea imobilului s-a efectuat în scop personal și nu pentru realizarea de operațiuni taxabile ale societății.

În fapt, în cursul anului 2012, SC .X. SRL deduce taxa pe valoarea adaugata in suma de **.X. lei**, aferenta facturilor emise de SC .X. SA.

Pentru justificarea serviciilor facturate (chirii, cheltuieli de intretinere, cheltuieli cu energia, apa) reprezentantul societatii a prezentat contractul nr. .X. incheiat la data de 27.09.2012 intre SC .X. SRL si SC .X. SA, al cărui obiect il reprezinta inchirierea (acordarea dreptului de folosinta) de catre Proprietar Chiriasului a spatiului situat in unitatea rezidentiala nr. .X. de la etajul 1 aflata in .X. din .X., situata in .X., .X., .X., cu o suprafata utilizabila de 74 mp, amenajata si mobilata conform Anexei nr. 2 la contract. Scopul contractului este sa ofere Chiriasului toate drepturile necesare pentru a-i permite sa utilizeze spatiul ca locuinta personala.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca serviciile achizitionate (inchirierea de imobile in scop de "locuinta personala") nu au fost utilizate in folosul operatiunilor taxabile ale societatii, fapt pentru care taxa pe valoarea adaugata in suma de **.X. lei** aferenta acestor achizitii este fara drept de deducere, conform art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

În drept, sunt incidente prevederile **art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare**, anterior citate, potrivit cărora, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și/sau servicii orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată trebuie **să facă dovada** că acestea sunt destinate utilizării în folosul **operațiunilor sale taxabile**. Justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei organul de soluționare a contestației reține că, în cursul anului 2012, SC .X. SRL a dedus taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, aferentă facturilor emise de SC .X. SA.

Pentru justificarea serviciilor facturate (chirii, cheltuieli de întreținere, cheltuieli cu energia, apă) reprezentantul societății a prezentat organelor de inspecție fiscală contractul nr. .X. încheiat la data de 27.09.2012 între SC .X. SRL și SC .X. SA. Contractul stipulează: "Obiectul contractului îl reprezintă închirierea (acordarea dreptului de folosință) de către Proprietar Chiriasului a spațiului situat în unitatea rezidențială nr. .X. de la etajul .X. aflată în .X. din .X., situată în .X., .X., .X., cu o suprafață utilizabilă de 74 mp, amenajată și mobilată conform Anexei nr. 2 la prezentul contract. Scopul acestui contract este să ofere Chiriasului toate drepturile necesare pentru a-i permite să utilizeze Spațiul numai ca locuință personală."

Se reține că, în contestația formulată, societatea nu prezintă argumente sau documente justificative care să infirmă constatările organelor de inspecție fiscală.

Astfel, rezultă că serviciile achiziționate (închirierea de imobile în scop de "locuință personală") nu au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale societății, scopul pentru care a fost închiriat spațiul respectiv fiind "*numai ca locuință personală*", fapt pentru care societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, conform art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.**

8. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent cheltuielilor reprezentând „reglare stocuri valorice”, respectiv „înregistrare diferențe valorice stocuri” în sumă de .X. lei, aferente anului 2010 și respectiv .X. lei, aferente anului 2011 și la TVA colectată aferentă lipsurilor din gestiune în perioada 2008-2011 în sumă de .X. lei,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor mai sus menționate și cu privire la

TVA colectată suplimentar, în condițiile în care societatea însăși recunoaște că aceste cheltuieli cu minusurile în gestiune reprezintă erori de recepție, transfer între gestiuni și la livrare, fără să prezinte în contestație argumente sau documente de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, iar din punct de vedere al TVA lipsurile în gestiune sunt asimilate livrărilor de bunuri cu plată.

În fapt, în cursul anului 2010, SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă în contul 607 "Cheltuieli privind marfurile" suma de **.X. lei**, reprezentând "reglare stocuri valorice", respectiv "inreg.dif. valorice stocuri" și "Inreg.diferente valorice stocuri între gestiune și contabilitate" la diferitele gestiuni aparținând societății, unde au fost constatate diferențe între stocul scriptic și cel factual de marfuri, în procesul comercializării marfurilor, în mod similar, societatea înregistrând și suma de **.X. lei**, în cursul anului 2011.

Prin înregistrarea acestor cheltuieli ca și cheltuieli deductibile, societatea nu a respectat prevederile art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 41 și 42 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, în perioada 2008-2011, SC .X. SRL a înregistrat cheltuieli cu diferențe valorice aferente stocurilor, respectiv minusuri de gestiune, în valoare totală de **.X. lei** din care :

- în anul 2008 - **.X. lei**;
- în anul 2009 - **.X. lei**;
- în anul 2010 - **.X. lei**;
- în anul 2011 - **.X. lei**.

Întrucât, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, bunurile constatate lipsa din gestiune sunt asimilate livrărilor și, în consecință, sunt operațiuni taxabile, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea trebuia să colecteze TVA aferentă acestor lipsuri, în cuantum total de **.X. lei**, din care:

- **.X. lei** - TVA colectată aferentă lipsurilor înregistrate în anul 2008;
- **.X. lei** - TVA colectată aferentă lipsurilor înregistrate în anul 2009;
- **.X. lei** - TVA colectată aferentă lipsurilor înregistrate în anul 2010;
- **.X. lei** - TVA colectată aferentă lipsurilor înregistrate în anul 2011.

Prin faptul că societatea nu a colectat TVA aferentă marfurilor lipsa din gestiune, a încălcat prevederile art. 128 alin. (4) lit. d) și alin. (8) lit. a), b) și c), art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.6 alin. (8) și (9) din HG nr. 44/2004

pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Ca urmare, organele de inspectie au procedat la colectarea T.V.A. aferenta lipsurilor din gestiune, stabilind astfel o taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar in suma de **.X. lei**, în perioada 2008-2011.

În drept, art.19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.12 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, anterior citate, potrivit cărora 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.

De asemenea, în speță, în materia impozitului pe profit sunt aplicabile prevederile **art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare**, conform cărora:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;

coroborat cu pct. 41 și 42 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

„41. Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, după caz, pentru care s-au încheiat contracte de asigurare, nu intră sub incidența prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

42. În sensul prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal, cheltuielile privind stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, în măsura în care acestea se găsesc situate în zone declarate, potrivit prevederilor legale speciale pentru fiecare domeniu, afectate de calamități naturale sau de alte cauze de forță majoră. Totodată, sunt considerate deductibile și cheltuielile privind

stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse de epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război. Fenomenele sociale sau economice, conjuncturile externe și în caz de război sunt cele prevăzute de Legea privind rezervele de stat nr. 82/1992, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

Din dispozițiile legale sus citate, se reține că nu sunt deductibile cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă.

În materie de TVA sunt incidente prevederile **art.128 alin.(4) lit.d) și alin.8 lit.(a-c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:**

“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

taxa aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial la data achiziției;

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).

[...]

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, astfel cum sunt prevăzute prin norme;

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;”

Conform prevederilor pct.6(8) și (9) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“(8) În sensul art.128 alin.(8) lit.a) din Codul fiscal, prin cauze de forță majoră se înțelege:

a) incendiu, dovedit prin documente de asigurare și/sau alte rapoarte oficiale, cu excepția situațiilor în care pagubele sunt imputabile;

b) război, război civil, acte de terorism;

c) orice evenimente care sunt astfel calificate prin Codul civil, cu excepția situațiilor în care pagubele sunt imputabile.

(9) În sensul art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate

calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:

- a) bunurile nu sunt imputabile;
- b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente;
- c) se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepțiile prevăzute de lege.

De asemenea, se reține că perisabilitățile stabilite potrivit legii nu intră sub incidența prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, însă perisabilitățile care nu se încadrează în limitele maxime prevăzute de lege sunt asimilate livrărilor de bunuri.

Totodată, potrivit prevederilor legale de mai sus nu constituie livrare de bunuri, bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, în condițiile în care bunurile nu sunt imputabile, degradarea calitativă a acestora se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente și se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic, condiții care trebuie îndeplinite în mod cumulativ.

Art. 140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

Cotele

“(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, în cursul anului 2010, SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă în contul 607 "Cheltuieli privind marfurile" suma de .X. lei, reprezentând "reglare stocuri valorice", respectiv "inreg.dif. valorice stocuri" și "Inreg.diferente valorice stocuri între gestiune și contabilitate" la diferitele gestiuni aparținând societății, unde au fost constatate diferențe între stocul scriptic și cel factual de marfuri, în procesul comercializării marfurilor, în mod similar, societatea înregistrând și suma de .X. lei, în cursul anului 2011.

Se reține că, din Nota explicativă nr. .X./09.10.2013/.X./21.10.2013 data organelor de inspecție fiscală de către directorul economic la SC .X. SRL rezulta ca înregistrările în cauza "au la baza reglari de stocuri pentru bunuri confundabile." Potrivit explicațiilor reprezentantului societății, societatea comercializează peste 30.000 de repere, fiind "imposibil să nu existe erori

datorate confuziei între produse. Erorile apar atât la recepție cât și la transferuri între gestiuni și la livrarea produselor. Aceste operațiuni vin să corecteze aceste greseli. Aceste corectii se fac prin înregistrarea pe venituri impozabile și cheltuieli deductibile deoarece sunt aferente unor bunuri confundabile".

Astfel, se reține că societatea susține că aceste înregistrări nu sunt rezultatul unei operațiuni de inventariere globală a gestiunii respective, ci a unor acțiuni operative de ajustare a stocurilor, prin punerea de acord a stocurilor factice cu cele scriptice.

Având în vedere faptul că lipsurile și plusurile din gestiune la care se referă reprezentantul societății în nota explicativă privesc gestiuni diferite (lipsurile sunt înregistrate la anumite gestiuni, iar plusurile la altele) și chiar perioade fiscale diferite, că lipsurile din gestiune înregistrate nu au fost imputate și că societatea nu a făcut dovada că pentru marfurile în cauză a fost încheiat un contract de asigurare, cheltuielile înregistrate cu lipsurile din gestiune sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

Se reține că societatea nu aduce prin contestație argumente sau documente care să infirmе constatările organelor de inspecție fiscală, chiar recunoaște că înregistrările acestor cheltuieli reprezintă erori la recepție, transfer între gestiuni și la livrarea produselor.

De asemenea, în perioada 2008-2011, SC .X. SRL a înregistrat cheltuieli cu diferențe valorice aferente stocurilor, respectiv minusuri de gestiune, în valoare totală de .X. lei din care :

- în anul 2008 - .X. lei;
- în anul 2009 - .X. lei;
- în anul 2010 - .X. lei;
- în anul 2011 - .X. lei.

Din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, bunurile constatate lipsa din gestiune sunt asimilate livrarilor și, în consecință, sunt operațiuni taxabile. Prin urmare, societatea avea obligația să colecteze TVA aferentă acestor lipsuri, în cuantum total de **.X. lei**, din care:

- .X. lei - TVA colectată aferentă lipsurilor înregistrate în anul 2008;
- .X. lei - TVA colectată aferentă lipsurilor înregistrate în anul 2009;
- .X. lei - TVA colectată aferentă lipsurilor înregistrate în anul 2010;
- .X. lei - TVA colectată aferentă lipsurilor înregistrate în anul 2011.

Având în vedere faptul că societatea nu aduce argumente sau documente de natură să infirmе constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea

Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.**

9. Referitor la TVA în sumă de .X. lei dedusă din facturile de achiziții de la furnizorii SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la dreptul de deducere a TVA în condițiile în care, societatea nu a justificat cu documente că achizițiile de bunuri și servicii s-au efectuat în scopul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, în luna august 2007, SC .X. SRL a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta achizițiilor de servicii de publicitate in suma de **.X. lei**, servicii facturate de SC .X. SRL, cu factura nr. F WO .X./28.08.2007 în sumă totală de .X. lei.

Intrucat reprezentantul societatii nu a prezentat organelor de inspecție fiscală contract sau alt document cu functiuni similare si nici alte documente, din care sa rezulte prestarea efectivă a serviciilor de publicitate, respectiv că sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, acestea nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata în sumă de .X. lei, întrucât nu au fost respectate prevederile art.145 alin.(2) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, în cursul anului 2007, SC .X. SRL a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta achizițiilor de servicii de întocmire a unor studii de piata, de cercetare si prospectare in suma totala de **.X. lei**, evidentiata in facturile emise de urmatorii furnizori:

-SC .X. SRL, in valoare totala de .X. lei, din care TVA in suma de **.X. lei;**

-SC .X. SRL, in valoare totata de .X. lei, din care TVA in suma de **.X. lei;**

-SC .X. SRL, in valoare totala de .X. lei, din care TVA in suma de **.X. lei.**

La baza emiterii acestor facturi au stat contractele incheiate intre cei trei furnizori si SC .X. SRL conform căroră serviciile prestate de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL constau in studii de piata, cercetare si prospectare in diferite zone din tara, pentru produsele .X., .X. si produse import .X.. Pentru justificarea în condițiile legii a prestarii serviciilor facturate de acesti furnizori societatea nu a prezentat documente respectiv studiile de piata, cercetare, prospectare efectuate sau orice alte materiale corespunzatoare intocmite in

acest scop. Prin urmare, SC .X. SRL nu a justificat că achizițiile de servicii, constând în studii de piață, sunt destinate în folosul operațiilor sale taxabile, rezultând că nu au fost respectate prevederile art.145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, astfel, organele de inspecție au procedat la determinarea TVA pentru care societatea nu avea drept de deducere, valoarea acesteia fiind de **.X. lei.**

Totodată, în cursul lunii aprilie 2010, SC .X. SRL a dedus TVA în suma de **.X. lei** evidențiată în facturile (înregistrate în evidența contabilă în contul 231 "imobilizări corporale în curs de execuție") emise de SC .X. SRL, respectiv:

- Factura nr. .X./07.04.2010, în valoare de .X. lei + .X. lei TVA
- Factura nr. .X./14.04.2010, în valoare de .X. lei + .X. lei TVA
- Factura nr. .X./21.04.2010, în valoare de .X. lei + .X. lei TVA.

În facturi sunt evidențiate "prestări servicii conform contract" însă, nu a fost prezentat organelor de inspecție fiscală contractul în legătură cu serviciile facturate. De asemenea, nu au fost prezentate alte documente care să evidențieze natura serviciilor prestate, precum și prestarea efectivă a serviciilor, iar până la data finalizării inspecției fiscale, facturile în cauză nu au fost achitate furnizorului.

Având în vedere cele de mai sus, precum și neconcordanțele identificate în Raportul VIES nr. .X./07.12.2012 transmis de Serviciul schimb internațional de informații, preturi de transfer cu adresa nr. .X./10.12.2012, privind achizițiile declarate de SC .X. SRL de la SC .X. SRL, în sensul că SC .X. SRL nu a declarat livrări efectuate către SC .X. SRL în perioada respectivă, a fost întocmită solicitarea nr. .X./22.04.2013 pentru efectuarea unui control încrucișat la contribuabilul sus-menționat.

Până la data finalizării inspecției fiscale nu a fost primit rezultatul controlului încrucișat solicitat a fi efectuat la această societate, drept pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit că taxa pe valoarea adăugată în suma de **.X. lei** ($.X. \text{ lei} \times 19\% = .X. \text{ lei}$) aferentă acestor facturi este fără drept de deducere, achizițiile nefiind destinate utilizării în folosul operațiilor sale taxabile, conform art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, în luna mai 2010, SC .X. SRL a dedus taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, evidențiată în factura seria DMX nr. .X./28.04.2010 emisă de SC .X. SRL. În factura este consemnat "Plata echipament de muls conform contract încheiat în data de 18.07.2008, art.3.1, punctul C".

Deoarece din Raportul VIES nr. .X./07.12.2012 transmis de Serviciul schimb international de informatii, preturi de transfer cu adresa nr. .X./10.12.2012 rezulta neconcordante intre declaratiile celor doua societati privind achizitiile/livrarile interne reciproce aferente semestrului I 2010, s-a transmis Directiei Generale a Finantelor Publice .X. solicitarea de control incrucisat nr. .X./24.05.2013 ce a avut ca obiectiv verificarea livrarilor/prestarilor efectuate de catre SC .X. SRL catre SC .X. SRL in perioada 01.01.2006 - 31.10.2012.

Din procesul verbal nr. .X./24.07.2012 incheiat in urma controlului incrucisat efectuat de D.G.F.P. .X. conform solicitarii sus-mentionate, transmis cu adresa nr. .X./02.08.2013, inregistrata la D.G.A.M.C. .X. sub nr. .X./06.08.2013, respectiv la A.I.F. sub nr. .X./08.08.2013 rezulta ca:

- SC .X. SRL a emis factura nr. DMX-.X. nr. .X./28.04.2010 in valoare totala de .X. lei din care TVA .X. lei reprezentand „Plata echipament de muls conform contract incheiat in data de 18.07.2008, art.3.1, punctul C”.

- SC .X. SRL a inregistrat in evidenta contabila taxa pe valoare adaugata colectata in suma de .X. lei aferenta facturii sus mentionate, a declarat-o ca atare in decontul de TVA aferent lunii aprilie 2010 si a declarat livrarea in Declaratia informativa privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national (cod 394) aferenta semestrului I 2010 la valorile mentionate in factura emisa.

Din cele prezentate, rezulta ca SC .X. SRL a dedus TVA in suma de .X. lei in timp ce SC .X. SRL a colectat TVA in suma de .X. lei. Diferenta in suma de **.X. lei** (.X. lei - .X. lei) reprezinta TVA dedusa de SC .X. SRL in mod nejustificat, aceasta nefiind colectata de catre SC .X. SRL. Prin urmare, organele de inspectie fiscala au constatat ca nu au fost respectate prevederile art. 145 alin. (2) lit. a), art. 146 alin. (1) lit. a) și art. 155 alin. (5) lit. i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare și au procedat la determinarea TVA pentru care societatea nu avea drept de deducere in luna mai 2010, valoarea acesteia fiind de **.X. lei**.

În drept, în materie sunt incidente prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) și art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 46 (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, anterior citate, potrivit cărora, persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească cumulativ condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Se reține că, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și/sau servicii orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată trebuie să

facă dovada că acestea sunt destinate utilizării în folosul **operațiunilor sale taxabile**. Justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, în perioada 2007 și 2010, SC .X. SRL a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii în baza facturilor emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL în sumă de **.X. lei**, pentru care societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că achizițiile au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Referitor la susținerea contestației potrivit căreia: *"suma reală este cea înscrisă în contabilitatea noastră, având în vedere faptul că detinem originalul facturii întocmită cu toate elementele prevăzute la art. 155 Cod fiscal"*, organul de soluționare a contestației reține din documentele aflate la dosarul cauzei că și SC .X. SRL detine un exemplar original al acestei facturi, exemplar anexat procesului verbal nr. .X./24.07.2012 de către organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP .X., care conține, de asemenea, toate elementele obligatorii prevăzute la art. 155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, însă pe acest exemplar original valoarea bunurilor și a TVA aferentă este mai mică.

În ce privește afirmația petentei potrivit căreia *"contribuabilului nu îi pot fi imputate fapte ilicite comise de cocontractanți atâta timp cât conduita acestuia este corectă"*, invocând în acest sens Hotărârea CEJ în cauza nr. C-107/13 (Firin), aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA nefiind prezentate documente care să justifice că prestarea serviciilor și achiziția bunurilor s-a efectuat în scopul operațiunilor taxabile.

Un caz aparte este TVA în sumă de **.X. lei** dedusă parțial din factura DMX- .X. nr. .X./28.04.2010 emisă de SC .X. SRL, având în vedere că în urma controlului încrucișat a reieșit că societatea a dedus TVA în sumă de **.X. lei**, în timp ce SC .X. SRL a colectat, în baza acestei facturi, TVA în sumă de **.X. lei**.

Organul de soluționare a contestației reține că la dosarul cauzei au fost prezentate două facturi având același număr, aceeași dată și același obiect însă cu valori diferite.

Astfel, din analiza facturii nr. .X./28.04.2010 înregistrată în evidența contabilă a societății contestatoare în calitate de cumpărător, se reține că la rubrica denumirea produselor este înscrisă mențiunea "Plata echipament de

muls conform contract încheiat în data de 18.07.2008, art. 3.1 pct. C”, cu o valoare de .X. lei și o TVA în sumă de .X. lei, taxă pe care SC .X. SRL a dedus-o.

Din analiza facturii nr. .X./28.04.2010 înregistrată în evidența contabilă a SC .X. SRL în calitate de furnizor, astfel cum a fost consemnat în procesul verbal de control încrucișat nr. .X./24.07.2013, organul de soluționare a contestației reține că la rubrica denumirea produselor este înscrisă mențiunea “Plata echipament de mulș conform contract încheiat în data de 18.07.2008, art. 3.1 pct. C” cu o valoare de .X. lei și o TVA în sumă de .X. lei, taxă pe care SC .X. SRL a colectat-o.

Având în vedere datele și informațiile înscrise în cele două facturi, al căror obiect este același, se reține că rezultă o diferență de TVA în sumă de .X. lei înregistrată ca și taxă deductibilă de contestatoare, care nu se justifică.

Mai mult, organul de soluționare a contestației reține faptul că, SC .X. SRL nu prezintă documente și argumente referitoare la situația de fapt care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține faptul că societatea nu face dovada că echipamentul de mulș a fost achiziționat în folosul operațiunilor sale taxabile.

Se reține că, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată trebuie să facă dovada că acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile. Justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

În același sens este și Decizia nr..X./09.03.2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care se stipulează că efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată cu documente având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul de deducere a taxei nu ca pe o ficțiune, ci în sensul că serviciul prestat trebuie dovedit ca fiind efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului pentru realizarea operațiunilor sale taxabile.

Ca urmare, întrucât nici la contestație și nici la data întocmirii raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, SC .X. SRL nu a prezentat documente justificative din care rezulte că serviciile în cauză au fost efectiv prestate și destinate realizării de operațiuni taxabile se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Având în vedere cele de mai sus, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.**

10. Referitor la TVA colectată în sumă totală de .X. lei stabilită suplimentar, aferentă avansurilor încasate de la SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, respectiv accesoriile aferente TVA pentru emiterea facturilor cu întârziere,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația colectării TVA, respectiv dacă datorează accesorii aferente TVA pentru emiterea cu întârziere a facturilor, în condițiile în care, în cazul avansurilor încasate, exigibilitatea TVA intervine înainte de data faptului generator, respectiv la data încasării avansului.

În fapt, în perioada iulie 2010 - august 2012, SC .X. SRL a încasat prin virament și în numerar sume banesti în avans în valoare totală de .X. lei de la SC .X. SRL, pentru care a emis facturi de vânzări de marfuri în valoare totală de .X. lei. Diferența de .X. lei (.X. lei - .X. lei = .X. lei) reprezintă soldul creditor al contului Clienti (411 analitic .X.) pentru care nu au fost înregistrate drepturi de creanță, respectiv nu au fost emise facturi de către societatea verificată, așa cum rezultă și din fișa contului Clienti.

Pentru avansul încasat de la SC .X. SRL și nefacturat, SC .X. SRL nu a colectat TVA aferentă, în suma de **.X. lei** (.X. lei x 24/124 = .X. lei), contrar prevederilor: art. 134² alin.(1) și alin.(2) lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, valabil în 2012, art. 137 alin. (1) lit.a) și art. 140 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În perioada mai 2008 - octombrie 2012, SC .X. SRL a încasat, prin virament și în numerar, sume banesti în avans, în valoare totală de .X. lei de la SC .X. SRL, pentru care a emis facturi de vânzări de marfuri și servicii în valoare totală de .X. lei. Diferența de .X. lei (.X. lei - .X. lei = .X. lei) reprezintă soldul creditor al contului client (411 analitic .X.) la data de 31.10.2012, sold corectat de organele de control cu suma de .X. lei.

Pentru avansul încasat de la SC .X. SRL și nefacturat, SC .X. SRL nu a colectat TVA aferentă, în suma de **.X. lei** (.X. lei x 24/124 = .X. lei), contrar

prevederilor: art. 134² alin.(1) si alin.(2) lit. b), art. 137 alin. (1) lit.a), art. 140 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

În perioada iulie 2008 - februarie 2012, SC .X. SRL a incasat cu bilete la ordin, prin virament bancar si in numerar, sume banesti in avans, in valoare totala de .X. lei de la SC .X. SRL. Din avansul total incasat, societatea a restituit prin viramente bancare suma de .X. lei si a emis facturi de vanzari de marfuri si servicii pentru suma de .X. lei, astfel incat la finele perioadei au ramas incasate avansuri in suma de .X. lei (.X. lei - .X. lei - .X. lei = .X. lei) pentru care nu s-a emis nicio factura.

Diferenta de .X. lei reprezinta soldul creditor al contului client (411 analitic .X. SRL) la data de 29.02.2012, sold corectat de organele de control cu suma de .X. lei.

Pentru avansul incasat de la SC .X. SRL si nefacturat, SC .X. SRL nu a colectat TVA aferenta, in suma de **.X. lei** (.X. lei x 24/124 = .X. lei), contrar prevederilor: art. 134² alin.(1) si alin.(2) lit. b), art. 137 alin. (1) lit.a), art. 140 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 134² alin.(1) si alin.(2) lit. b), art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care stipulează:

ART. 134²

“Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(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;”

ART. 137

“Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(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;”

Din normele legale mai sus citate rezultă că, **exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine** la data la care are loc faptul generator și, **prin derogare, la data la care se încasează avansul pentru plățile în avans** efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora, iar pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită 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.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei rezultă următoarele:

Se reține că, în perioada iulie 2010 - august 2012, SC .X. SRL a încasat prin virament și în numerar sume banesti în avans în valoare totală de .X. lei de la SC .X. SRL, pentru care a emis facturi de vânzări de marfuri în valoare totală de .X. lei. Diferența de .X. lei (.X. lei - .X. lei = .X. lei) reprezintă soldul creditor al contului client (411 analitic .X.) pentru care nu au fost înregistrate drepturi de creanță, respectiv nu au fost emise facturi de către societatea verificată, așa cum rezultă și din fișa contului client.

SC .X. SRL a înregistrat tranzacții comerciale cu această societate încă din luna iunie 2006, însă începând din luna iulie 2010, soldul contului client 411.1. analitic ".X." este constant creditor, ceea ce denotă încasarea unor sume ce exced valoarea creanțelor înregistrate de societate, respectiv sume pentru care nu s-a constituit obligația de plată a SC .X. SRL.

Din nota explicativă dată de directorul economic la SC .X. SRL, rezultă că societatea a "avut un comportament corect referitor la TVA", deoarece "analizează tranzacțiile cu orice client sau furnizor prin prisma denumirii de partener. La fel se analizează și situația societăților care au în același timp și calitatea de furnizor dar și de client", iar în cazul acestei societăți "per total partener .X. prezintă situație de sume plătite în plus" de către SC .X. SRL în favoarea acestei societăți.

Însă, din documentele prezentate, respectiv fișa contului client și furnizor .X., note contabile, jurnale vânzări, registre jurnal, rezultă că în fapt SC .X. SRL a incasat avansuri care nu s-au materializat într-o livrare de bunuri sau prestare de servicii, avansuri care nu au fost facturate și pentru care contestatară nu a colectat TVA conform prevederilor legale.

Deși, în contestația formulată, societatea afirmă că SC .X. SRL datorează societății suma de .X. lei și că nu a încasat nicidecum sume în

avans de la acest client, organul de soluționare a contestației reține că societatea a interpretat eronat situația, având în vedere că SC .X. SRL este atât client, cât și furnizor al SC .X. SRL, iar încasarile și plățile efectuate de la/catre acest partener (în calitatea lui de client sau furnizor) nu se înregistrează potrivit reglementărilor contabile în vigoare în conturile de avansuri acordate furnizorilor sau avansuri încasate de la clienți, corespunzător situației etc. și regulilor contabile de funcțiune a conturilor, contul furnizor (cont de pasiv) prezentând sold debitor, iar contul client (cont de activ) prezentând sold creditor.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține faptul că societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației documente din care să rezulte că a efectuat compensări, având în vedere că SC .X. SRL este atât furnizor cât și client al SC .X. SRL.

Ca urmare, pentru avansul încasat de la SC .X. SRL și nefacturat, SC .X. SRL nu a colectat TVA aferentă, în suma de .X. lei (.X. lei x 24/124 = .X. lei), având în vedere că în cazul avansurilor exigibilitatea intervine la data încasării acestora astfel că, în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA aferentă avansurilor încasate și nefacturate la finele perioadei verificate, în suma de **.X. lei**, respectiv datorează accesorii aferente TVA în cazul facturilor emise cu întârziere.

De asemenea, în perioada mai 2008 - octombrie 2012, SC .X. SRL a încasat, prin virament și în numerar, sume în avans în valoare totală de .X. lei de la SC .X. SRL pentru care a emis facturi de vânzări de marfuri și servicii în valoare totală de .X. lei. Diferența de .X. lei (.X. lei - .X. lei = .X. lei) reprezintă soldul creditor al contului Clienti 411 analitic .X. la data de 31.10.2012.

Suma cu care soldul contului 411 "Clienți" a fost corectat nu reprezintă încasare de avansuri ci, compensări efectuate de societate între clienți și furnizori astfel: -.X. lei în luna iunie 2008, între furnizor și client SC .X. SRL, .X. lei în luna decembrie 2010 între furnizor SC .X. SRL și client SC .X. SRL și .X. lei în luna noiembrie 2010 între furnizor SC .X. și client SC .X. SRL (-.X. lei + .X. lei + .X. lei = -.X. lei). Prin compensarea în suma de -.X. lei, efectuată între client și furnizor SC .X. SRL s-au creat practic drepturi de creanță și obligații față de furnizor inexistente, (401 = 411 în roșu este echivalenta înregistrării inverse 411=401 în negru), fără a se emite și fără a se înregistra facturi de vânzări, respectiv de achiziții. Practic, toate aceste compensări înregistrate de societate în creditul contului 411 "Clienți", denaturează rulajul creditor al contului 411 "Clienți".

Prin urmare, valoarea avansurilor încasate pentru care nu au fost înregistrate drepturi de creanță, respectiv nu au fost emise facturi de către societatea verificată este de .X. lei la finele lunii octombrie 2012.

SC .X. SRL a înregistrat tranzacții comerciale cu această societate încă din luna martie 2006, însă începând din luna mai 2008, soldul contului client 411.1. analitic ".X." este constant creditor, ceea ce denota încasarea unor sume ce exced valoarea creanțelor înregistrate de societate, respectiv sume pentru care nu s-a constituit obligația de plată a SC .X. SRL.

Și în cazul acestui client, directorul economic la SC .X. SRL, aduce aceleași argumente cu cele prezentate pentru SC .X. SRL însă, din documentele prezentate, respectiv fișa contului client și furnizor .X., note contabile, jurnale vânzări, registre jurnal, rezultă ca SC .X. SRL a încasat avansuri pentru care nu a emis sau a emis cu întârziere facturi de vânzare în perioadele fiscale următoare dar, care nu acopera integral valoarea avansurilor încasate astfel încât, la finele perioadei verificate contul analitic deschis pentru acest client prezintă sold creditor în valoare de .X. lei.

Deși, în contestația formulată, societatea afirmă ca SC .X. SRL datorează suma de .X. lei și ca nu a încasat nicidecum sume în avans de la acest client, argumentul nu se reține întrucât suma de .X. lei pe care societatea susține ca o datorează SC .X. SRL provine din compensarea soldurilor conturilor client și furnizor .X. SRL, respectiv a soldului debitor al contului furnizor de .X. lei cu soldul creditor al contului client de .X. lei (.X. lei - .X. lei = .X. lei).

Ca urmare, pentru avansul încasat de la SC .X. SRL și nefacturat, conform prevederilor legale, societatea avea obligația colectării TVA în suma de **.X. lei** (.X. lei x 24/124 = .X. lei), așa cum în mod legal au stabilit organele de inspecție fiscală, respectiv datorează accesorii aferente TVA în cazul facturilor emise cu întârziere.

Totodată, în perioada iulie 2008 - februarie 2012, SC .X. SRL a încasat cu bilete la ordin, prin virament bancar și în numerar, sume în avans, în valoare totală de .X. lei de la SC .X. SRL. Din avansul total încasat, societatea a restituit prin viramente bancare suma de .X. lei și a emis facturi de vânzări de marfuri și servicii pentru suma de .X. lei, astfel încât la finele perioadei au rămas încasate avansuri în suma de .X. lei (.X. lei - .X. lei - .X. lei = .X. lei) pentru care nu s-au emis facturi, sau au fost emise cu întârziere.

Diferența de .X. lei reprezintă soldul creditor al contului client (411 analitic .X. SRL) la data de 29.02.2012, sold corectat de organele de inspecție fiscală cu suma de .X. lei, suma cu care soldul contului Clienti a fost corectat reprezentând compensări efectuate de societate între clienți și furnizori, la data de 31.12.2010.

SC .X. SRL a înregistrat tranzacții comerciale cu această societate încă din luna august 2007, însă începând din luna iulie 2008, soldul contului client 411.1, analitic ".X." este constant creditor (cu excepția lunilor iunie-iulie

2010), ceea ce denota incasarea unor sume ce exced valoarea creantelor inregistrate de societate, respectiv sume pentru care nu s-a constituit obligatia de plata a SC .X. SRL.

Si in cazul acestui client, directorul economic al SC .X. SRL prezintă aceleași argumente cu cele precizate anterior însă, din documentele prezentate, respectiv fisa contului client si furnizor SC .X. SRL, note contabile, jurnale vanzari, registre jurnal, rezulta ca in fapt SC .X. SRL a incasat avansuri pentru care nu a emis sau a emis cu intarziere facturi de vanzare, in perioadele fiscale urmatoare, dar care nu acopera integral valoarea avansurilor incasate astfel incat, la finele perioadei verificate contul analitic deschis pentru acest client prezinta sold creditor in valoare de .X. lei.

Se reține că, TVA contestata in suma .X. lei, reprezinta TVA colectata aferenta avansurilor incasate, in perioada iulie 2008 - februarie 2012 de la SC .X. SRL.

Ca urmare, în mod legal organele de control au procedat la colectarea TVA aferenta avansurilor incasate si nefacturate de societate până la finele perioadei verificate, in suma de **.X. lei**, respectiv datorează accesorii aferente TVA în cazul facturilor emise cu întârziere.

În ceea ce privește argumentul societății privind calculul eronat al TVA colectată, organul de soluționare a contestației reține că, întrucât societatea nu prezintă un alt mod de calcul decât cel al organelor de inspecție fiscală, recunoaște că sumele încasate erau datorate de respectivii clienți, respectiv, sumele încasate reprezintă contrapartida pentru bunuri/servicii obținută sau care urmează a fi obținută, așa cum prevăd articolele de lege mai sus citate.

Având în vedere cele de mai sus, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.**

11. Referitor la accesoriile aferente TVA dedusă pentru achiziții de bunuri și servicii de la furnizorii SC .X. SA, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL în perioada iulie 2009-februarie 2012 și stornată ulterior, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează accesoriile stabilite de organele de inspecție fiscală de la data exercitării dreptului de deducere a TVA până la data stornării ulterioare a acesteia în condițiile în care pe această perioadă a fost influențată TVA datorată bugetului de stat.

În fapt, în perioada iulie 2009 - februarie 2012, SC .X. SRL a dedus TVA în valoare totală de **.X. lei**, evidențiată în facturi emise de SC .X. SA (actualmente SC .X. SRL). Achizițiile constau în hale și structuri metalice de diferite dimensiuni și valori, elemente acoperis (panouri), rafturi metalice, prelate auto inscripționate, ventiloconvectoare, panouri de tablă cu izolație de polistiren, conform descrierii bunurilor cuprinse în cap.II -"Obiectul contractului" din contractele de livrare încheiate între SC .X. SA, în calitate de furnizor și SC .X. SRL, în calitate de beneficiar. Facturile au fost înregistrate de societate în conturile de imobilizări corporale (.X., .X. și .X.), precum și în contul de imobilizări în curs (.X.).

Potrivit clauzelor cuprinse în contractele de livrare încheiate, "Furnizorul va livra produsele și contractul va intra în vigoare numai după primirea unei comenzi ferme, scrise semnate de către administratorul beneficiarului;" (cap.III din contractele de livrare încheiate, pct.3.1.).

Dat fiind faptul că bunurile nu au fost livrate de furnizor, respectiv recepționate de beneficiar, facturile în cauză au fost stornate integral de către SC .X. SRL prin intermediul mai multor note contabile înregistrate la 03.08.2012 și 17.09.2012. Totodată, SC .X. SRL a formulat cererile de chemare în judecată a părții SC .X. SRL (fosta SC .X. SA). nr. .X./03.10.2012 și nr. .X./25.10.2012.

Prin cererea de chemare în judecată nr. .X./25.10.2012, înregistrată la Tribunalul .X. sub nr. .X./2012, se solicită instanței rezoluțiunea contractelor încheiate în anii 2009, 2010 și 2011, precum și a facturilor emise în baza acestora, iar prin cererea nr. .X./03.10.2012, înregistrată la Tribunalul .X. sub nr. .X./2012, se solicită instanței rezoluțiunea contractelor încheiate la data de: 04.01.2012, 05.01.2012 și 29.02.2012, precum și a facturilor emise în baza acestora, reclamanta motivându-și acțiunea prin faptul că parata nu și-a îndeplinit obligația de livrare a bunurilor la comandă.

În dosarul nr. .X./2012, Tribunalul .X. a emis Hotărârea nr. .X./2013 din data de 21.02.2013 prin care admite cererea SC .X. SRL și dispune rezoluțiunea contractelor de livrare. Din informațiile privind dosarul nr. .X./2012 obținute de contribuabil de pe portalul Tribunalului .X. și puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală rezultă că la data de 04.06.2013 instanța a suspendat cauza în temeiul art. 242 c.pr.civ. "pentru lipsa părților".

Întrucât SC .X. SRL a înregistrat facturile în contabilitate și a dedus TVA aferentă, fără ca bunurile să fi intrat efectiv în patrimoniul său și nu a procedat la regularizarea situației din punct de vedere patrimonial-contabil și fiscal, până în perioada august - septembrie 2012, în temeiul prevederilor art. 11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au reconsiderat și reincadrat forma tranzacțiilor înregistrate de societate cu acest furnizor,

apreciind ca aceste tranzactii nu au fost efectuate in scop economic (nu au generat fluxuri de bunuri si venituri pentru societate), achizitiile s-au realizat doar scriptic, nu si faptic, nefiind destinate a fi utilizate in folosul operatiunilor taxabile ale SC .X. SRL.

Prin urmare, TVA in suma de **.X. lei** aferenta acestor achizitii este fara drept de deducere, conform art. 145. alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

În perioada iunie 2009 - noiembrie 2011, SC .X. SRL a dedus TVA in valoare totala de **.X. lei** evidentiata in facturile emise de SC .X. SRL (actualmente SC .X. .X. SRL).

In facturile sus-mentionate sunt evidentiata:

- achizitii de marfuri in valoare totala de .X. lei, din care TVA .X. lei, conform facturilor emise in luna iunie 2009;

- achizitii de hale metalice de diferite dimensiuni in valoare totala de .X. lei, din care TVA .X. lei, conform facturilor emise in perioada 2010-2011, pe care SC .X. SRL le-a inregistrat in contul 231 "Imobilizari corporale in curs", analitic 231.2.24.

Pentru marfurile ce fac obiectul facturilor emise in cursul lunii iunie 2009, in care sunt consemnate achizitii de marfuri, nu au fost prezentate organelor de inspectie fiscala niciun contract de vanzare-cumparare sau alte documente cu functiuni similare, avize de insotire a marfii si nici documente care sa justifice transportul marfurilor de la furnizor la beneficiar. Totodata tranzactiile inregistrate nu au generat fluxuri banesti, achizitiile nefiind achitate furnizorului, iar beneficiarul a stornat facturile respective.

Facturile pentru achizitionarea halelor metalice emise in perioada 2010-2011 au la baza contractele de livrare incheiate intre SC .X. SRL, in calitate de furnizor si SC .X. SRL, in calitate de beneficiar. Potrivit clauzelor cuprinse in contractele de livrare incheiate, "Furnizorul va livra produsele si contractul va intra in vigoare numai dupa primirea unei comenzi ferme, scrise, semnate de catre administratorul beneficiarului;"(cap.III din contractele de livrare incheiate, pct.3.1.).

Dat fiind faptul ca bunurile nu au fost livrate de furnizor, respectiv receptionate de beneficiar, facturile in cauza au fost stornate integral de catre societatea verificata in luna septembrie 2012, prin intermediul mai multor note contabile. Totodata, SC .X. SRL a formulat cererea de chemare in judecata a paratei SC .X. .X. SRL, (fosta SC .X. SRL), nr. .X./05.10.2012, inregistrata la Tribunalul .X. sub nr. .X./2012, prin care solicita instantei rezolutiunea contractelor incheiate la data de: 15.06.2010, 29.07.2010, 24.08.2010, 15.09.2010 si 25.10.2010, 31.10.2011 si 29.11.2011, precum si a facturilor emise in baza acestora.

Potrivit prevederilor art. 11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au reconsiderat si reincadrat forma tranzactiilor inregistrate de societate cu acest furnizor, stabilind ca aceste tranzactii nu au fost efectuate in scop economic, iar achizitiile nu au fost destinate a fi utilizate in folosul operatiunilor taxabile ale SC .X. SRL, astfel ca, TVA in suma de **.X. lei** aferenta acestor achizitii este fara drept de deducere, conform art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

În luna martie 2012, SC .X. SRL a dedus TVA in suma de **.X. lei** evidentiata in factura nr. .X./07.03.2012 emisa de SC .X. SRL si inregistrata in evidenta contabila in contul 231 "Imobilizari corporale in curs".

La baza tranzactiei a stat contractul de vanzare-cumparare FN incheiat intre SC .X. SRL si SC .X. SRL la data de 07.03.2012. Potrivit acestui contract, furnizorul SC .X. SRL, se obliga sa livreze beneficiarului, SC .X. SRL, .X. kg profile IPE 400, "in termen de 90 de zile de la data primirii unei comenzi ferme din partea beneficiarului."

Întrucât furnizorul nu a dat curs solicitarilor cumparatorului, (in sensul ca nici n-a livrat marfa, nici n-a stornat facturile) si in virtutea prevederilor art.V din contractul de vanzare-cumparare, SC .X. SRL a procedat la stornarea inregistrarii facturii prin nota contabila nr. .X. la data de 15.09.2012. Totodata, SC .X. SRL a formulat cererea de chemare in judecata a paratei SC .X. SRL, nr. .X./03.10.2012, inregistrata la Tribunalul .X. sub nr. .X./2012, solicitand instantei ca prin hotararea pe care o va pronunta sa dispuna "rezolutiunea contractului de vanzare-cumparare incheiat de parata, in calitate de furnizor, anulara facturii nr. .X./07.03.2012 si obligarea paratei la plata cheltuielilor de judecata".

In dosarul nr. .X./2012 Tribunalul .X. a emis Hotararea nr. .X./2012 prin care dispune rezolutiunea contractului de vanzare-cumparare si anulara facturii.

Întrucât, SC .X. SRL a inregistrat factura in contabilitate si a dedus TVA aferenta, fara ca bunurile sa fi intrat efectiv in patrimoniul sau si nu a procedat la regularizarea situatiei din punct de vedere patrimonial-contabil si fiscal, pana in luna septembrie 2012, în temeiul prevederilor art. 11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au reconsiderat si reincadrat forma tranzactiei inregistrate de societate cu acest furnizor, stabilind ca aceasta nu a fost efectuata in scop economic, achizitia s-a realizat doar scriptic, nu si faptic, nefiind destinata a fi utilizata in folosul operatiunilor taxabile ale SC .X. SRL, astfel ca, TVA in suma de **.X. lei** aferenta acestor achizitii este fara

drept de deducere, conform art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Având în vedere relațiile economice prezentate anterior de SC .X. SRL cu cele două societăți (SC .X. SRL și SC .X. SRL) și ținând cont de faptul că SC .X. SRL a regularizat TVA dedusă ce a condus la diminuarea TVA de plată în perioadele fiscale următoare, organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru întârzierile la declararea și plata TVA datorată bugetului de stat, societatea **datorează doar majorări de întârziere**, calculate începând cu ziua următoare scadenței și până la termenul legal de depunere a decontului de TVA aferent perioadei în care a fost efectuată regularizarea taxei.

În luna septembrie 2008, SC .X. SRL a dedus TVA în suma de **.X. lei** evidențiată în factura de avans nr. .X. din 25.09.2008, emisă de SC .X. SRL.

Această factură nu a fost prezentată organelor de control în original. De asemenea nu a fost prezentat nici un duplicat al acesteia în care să se menționeze că înlocuiește factura inițială.

Din informațiile publicate pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice rezultă că societatea a fost dizolvată cu lichidare (radiată) la data de 01.04.2011, motiv pentru care societatea nu a mai putut obține un duplicat al facturii sus-menționate.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că TVA în suma de .X. lei aferentă acestei facturi este fără drept de deducere, conform art. 146, alin.(1) lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completarile ulterioare, coroborat cu pct. 46 (1) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare.

La data de 26.02.2009 factura sus-menționată a fost stornată de furnizor, prin emiterea în roșu a facturii nr. .X./26.02.2009.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că TVA în sumă de **.X. lei** nu este deductibilă, influențând TVA de plată pe perioada septembrie 2008 - februarie 2009.

Pentru întârzierile la declararea și plata TVA datorată bugetului de stat, în suma de **.X. lei**, societatea **datorează doar majorări de întârziere**, calculate începând cu ziua următoare scadenței și până la termenul legal de depunere a decontului de TVA aferent perioadei în care a fost efectuată regularizarea taxei.

În cursul lunilor august-septembrie 2008, SC .X. SRL a dedus TVA în valoare totală de .X. lei, evidențiată în facturile emise de SC .X. SRL.

În facturi sunt consemnate lucrări de amenajare la terenuri executate în baza contractului de execuție lucrări nr. .X./31.07.2008, cu centralizatorul

devizelor oferta de lucrari anexat acestuia, respectiv a Actului aditional nr. 1 la contractul de executie lucrari nr. .X./31.07.2008.

La data de 03.03.2009 au fost stornate lucrari de amenajare neexecutate in valoare totala de .X. lei, din care TVA **.X. lei**, respectiv lucrari neexecutate la terenul din str. .X. in valoare de .X. lei (din care TVA .X. lei, dedusa in luna august 2008) si lucrari neexecutate la terenul din .X., in valoare de .X. lei (din care TVA .X. lei, dedusa in luna septembrie 2008).

Organele de inspectie fiscala au constatat ca lucrarile de amenajare facturate si neexecutate evidentiata in facturile storno emise de catre SC .X. SRL n-au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale SC .X. SRL si, pe cale de consecinta, TVA in suma de **.X. lei** aferenta acestor achizitii este fara drept de deducere, conform art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Întrucât societatea a regularizat TVA dedusa nejustificat in lunile august - septembrie 2008 (care a condus la diminuarea TVA de plata), in luna martie 2009, pentru intarzierile la declararea si plata TVA datorata bugetului de stat, in suma de **.X. lei**, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea **datoreaza doar majorari de intarziere**, calculate incepand cu ziua urmatoare scadentei si pana la termenul legal de depunere a decontului de TVA aferent perioadei in care a fost efectuata regularizarea taxei.

În drept, în materie sunt incidente prevederile **art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare**, citate anterior, conform cărora persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească cumulativ condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Se reține că, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și/sau servicii orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată trebuie să **facă dovada** că acestea sunt destinate utilizării în folosul **operațiunilor sale taxabile**. Justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Așa cum s-a menționat anterior la situația de fapt, se reține că, în perioada iulie 2009 - februarie 2012, SC .X. SRL a dedus TVA in valoare totala de **.X. lei**, evidentiata in facturi emise in favoarea sa de catre SC .X. SA (actualmente SC .X. SRL), pentru achiziții de hale și structuri metalice de diferite dimensiuni și valori, elemente acoperis (panouri), rafturi metalice,

prelate auto inscriptonate, ventiloconvectoare, panouri de tabla cu izolatie de polistiren, conform contractelor de livrare încheiate cu acest furnizor.

De asemenea, în perioada iunie 2009 - noiembrie 2011, SC .X. SRL a dedus TVA in valoare totala de .X. lei evidentiata in facturile emise de SC .X. SRL (actualmente SC .X. .X. SRL) pentru achiziții de mărfuri și achiziții de hale metalice de diferite dimensiuni în baza facturilor emise de furnizor.

Se reține că, pentru mărfurile ce fac obiectul facturilor emise în cursul lunii iunie 2009, nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală contracte de vânzare-cumpărare, avize de insotire a marfii si nici documente care sa justifice transportul marfurilor de la furnizor la beneficiar.

Dat fiind faptul că bunurile nu au fost livrate de furnizor, respectiv recepționate de beneficiar, facturile au fost stornate integral de către societatea verificata in luna septembrie 2012, prin mai multe note contabile. Totodata, SC .X. SRL a formulat cererea de chemare in judecata a paratei SC .X. .X. SRL, (fosta SC .X. SRL), nr. .X./05.10.2012, inregistrata la Tribunalul .X. sub nr. .X./2012, prin care solicita instantei rezolutiunea contractelor incheiate la data de: 15.06.2010, 29.07.2010, 24.08.2010, 15.09.2010 si 25.10.2010, 31.10.2011 si 29.11.2011, precum si a facturilor emise in baza acestora.

În contestarea TVA în sumă de .X. lei evidențiată în facturile de achiziții de la SC .X. SRL, contestatara arată că organele de inspecție fiscală fac confuzie *"între momentul transferului dreptului de proprietate și predarea efectivă a bunului care face obiectul acestor contracte."*, societatea susținând că prin simpla încheiere a contractelor, acestea dau naștere unui transfer a dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător, care o îndreptățește să-și deducă TVA evidentiata in facturile emise în baza acestor contracte, independent de transferul bunurilor ce fac obiectul acestora. Însă, intrarea în vigoare a contractelor, este condiționată de primirea unei comenzi ferme de către furnizor din partea beneficiarului iar beneficiarul poate formula o comandă fermă la momentul prezentării unui proiect de execuție, pe care trebuie sa-l puna la dispozitia beneficiarului: *"Furnizorul se obliga sa livreze catre beneficiar" marfuri constand... ..conform proiect pus la dispozitie de catre beneficiar"* (cap.II din contractele de livrare incheiate, pct.2.1.).

Societatea nu a prezentat proiect de execuție al vreunei hale și nici comanda fermă pentru furnizor sau dovada că furnizorul ar fi primit comanda fermă din partea sa.

Existenta proiectului de executie este indispensabila pentru materializarea comenzii si in acelasi timp indica amplasamentul viitoarei constructii (localitate, nr.CF, nr.topo/nr.cadastral etc), justificand astfel necesitatea prestatiei si demonstrand intentia si buna credinta a beneficiarului in executarea contractului.

Prin urmare, nu s-a demonstrat că obiectul contractului a fost realizat, deoarece niciuna din parti nu si-a indeplinit obligatiile asumate: furnizorul nu a livrat bunurile contractate, beneficiarul nu le-a achitat acesta fiind și motivul pentru care societatea a stornat TVA în luna septembrie 2012.

Astfel, potrivit prevederilor legale, organele de inspecție fiscală, în mod corect au stabilit că achizițiile nu au fost destinate a fi utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale SC .X. SRL.

În ce priveste Hotararea CEJ în cauza nr. C-107/13 (.X.), invocată de petentă, se reține că nu există o similitudine de situații, cauza citata referindu-se la deducerea TVA aferenta unei facturi de avans platit unui furnizor de marfuri de catre o firma din Bulgaria, marfuri care nu au mai fost ulterior livrate. SC .X. SRL nu a achitat avans si nu a efectuat plăți în contul contractelor încheiate, facturile emise nefiind facturi de avans.

Totusi punctul de vedere al instantei trebuie retinut ca principiu de functionare a sistemului TVA si este aplicabil si operatiunilor inregistrate de SC .X. SRL cu acest furnizor, instanta facând trimitere la prevederile art. 167 din Directiva 2006/112 potrivit caruia "Dreptul de deducere ia nastere in momentul in care taxa deductibila devine exigibila.", respectiv ale art.63, potrivit caruia "Faptul generator intervine si TVA devine exigibila atunci cand sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile." Ca o exceptie de la art. 63, art.65 din Directiva stipuleaza ca "In cazul in care plata este facuta inainte de livrarea bunurilor sau prestarea de servicii, TVA devine exigibila la incasarea platii si la suma incasata.", dar acesta nu este cazul in care se afla petenta.

Pe cale de consecinta, daca bunurile nu sunt livrate sau serviciile nu sunt prestate, TVA nu devine exigibila, iar dreptul de deducere nu poate lua nastere. Asadar, interpretarea organelor de inspecție fiscală privind nedeductibilitatea TVA evidentiata in facturile emise de SC .X. SRL in favoarea SC .X. SRL este in spiritul Directivei 2006/112.

De asemenea, în luna martie 2012, SC .X. SRL a dedus TVA in suma de **.X. lei** evidentiata in factura nr. .X./07.03.2012 emisa de SC .X. SRL în baza contractului de vânzare-cumpărare FN încheiat între SC .X. SRL si SC .X. SRL la data de 07.03.2012. Potrivit acestui contract, furnizorul SC .X. SRL, se obliga sa livreze beneficiarului, SC .X. SRL, .X. kg profile IPE 400, "in termen de 90 de zile de la data primirii unei comenzi ferme din partea beneficiarului."

Întrucât furnizorul n-a dat curs solicitarilor cumpărătorului, SC .X. SRL a procedat la stornarea facturii prin nota contabila nr. .X. la data de 15.09.2012. Totodata, SC .X. SRL a formulat cererea de chemare in judecata a paratei SC .X. SRL, nr. .X./03.10.2012, inregistrata la Tribunalul .X. sub nr. .X./2012, solicitand instantei ca prin hotararea pe care o va pronunta sa dispuna "rezolutiunea contractului de vanzare-cumparare incheiat de parata, în

calitate de furnizor, anularea facturii nr. .X./07.03.2012 si obligarea paratei la plata cheltuielilor de judecată", admisă prin Hotărarea nr. .X./2012.

Rezultă că SC .X. SRL a înregistrat factura in contabilitate si a dedus TVA aferenta, fara ca bunurile sa fi intrat efectiv in patrimoniul sau si nu a procedat la regularizarea situatiei din punct de vedere patrimonial-contabil si fiscal, pana in luna septembrie 2012, când a efectuat stornarea facturii, inclusiv a TVA în sumă de .X. lei .

Totodată, în luna septembrie 2008, SC .X. SRL a dedus TVA in suma de .X. lei evidentiata in factura de avans nr. .X. din 25.09.2008, emisa de SC .X. SRL, factură ce nu a fost prezentată organelor de inspecție fiscală în original. De asemenea nu a fost prezentat nici cu ocazia inspecției fiscale și nici pe perioada soluționării contestației duplicat al acesteia in care sa se mentioneze ca inlocuieste factura inițială. Societatea a anexat contestației formulate o copie a acestei facturi, ce poarta amprenta stampilei "*CONFORM CU ORIGINALUL*", fiind semnata indescifrabil de o persoana al carui nume nu este mentionat in clar si nu este indicata nici calitatea persoanei care semneaza pentru conformitate cu originalul.

Se reține că, la data de 26.02.2009 factura a fost stornată de furnizor, prin emiterea în roșu a facturii nr..X./26.02.2009, societatea verificată efectuând stornare TVA dedusă în sumă de .X. lei.

De asemenea, în cursul lunilor august-septembrie 2008, SC .X. SRL a dedus TVA in valoare totala de .X. lei, evidentiata in facturile emise de SC .X. SRL, pentru lucrări de amenajare la terenuri executate în baza contractului de execuție lucrari nr..X./31.07.2008, centralizatorul devizelor oferta de lucrari, respectiv a Actului aditional nr. 1 la contractul de executie lucrari nr. .X./31.07.2008.

Din Procesele verbale de receptie lucrari incheiate in data de 15.12.2008 de catre beneficiar si executant, rezulta ca lucrarile facturate nu corespund celor efectiv executate, respectiv lucrarile facturate nu au fost executate integral, urmand ca executantul sa le finalizeze pana la data de 01.03.2009 sau sa le storneze.

La data de 03.03.2009 au fost stornate lucrari de amenajare neexecutate in valoare totala de .X. lei, din care TVA .X. lei, respectiv lucrari neexecutate la terenul din str. .X. in valoare de .X. lei (din care TVA .X. lei, dedusa in luna august 2008) si lucrari neexecutate la terenul din .X., in valoare de .X. lei (din care TVA .X. lei, dedusa in luna septembrie 2008).

Prin urmare, lucrările de amenajare facturate și neexecutate nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale SC .X. SRL

Astfel, pe perioada august-septembrie 2008 – 03.03.2009, data la care

societatea a efectuat stornarea, TVA dedusă a fost influențată TVA de plată. Acest fapt este demonstrat de însăși societatea contestatară prin stornarea ulterioară a facturilor emise de furnizori/prestatori.

Având în vedere că pe perioada de la exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile de bunuri și servicii pentru care societatea justificat ca fiind în scopul operațiunilor sale taxabile, respectiv într-un caz nu a justificat cu factură în original, până la stornare TVA a fost influențat TVA de plată astfel că, în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat accesorii.

Astfel devin incidente prevederile art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) (aferele perioadei 2008 – 01.07.2010) și 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) și art. 120¹ alin. (1) (aferele perioadei 01.07.2010 – 2012) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

ART. 119

“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”

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.”

ART. 119

“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

ART. 120

“(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.”

ART. 120¹

“(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.”

Potrivit normelor legale anterior citate, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări/dobânzi de întârziere calculate pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, precum și penalități de întârziere.

Având în vedere cele de mai sus, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din

O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.**

*
* *

Având în vedere cele explicitate la cap. III pct. 1-11 din prezenta decizie, întrucât a fost respinsă contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit și TVA, pe cale de consecință, în baza principiului de drept conform căruia **“accesoriul urmează principalul”**, **se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru accesoriile aferente impozitului pe profit și TVA.**

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

- .X. lei - impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- .X. lei - contribuția individuală de asigurări sociale reținute de la asigurați;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținute de la asigurați;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținute de la asigurați;
- .X. lei - contribuția de asigurări pentru accidente de munca și boli profesionale datorate de angajator;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru accidente de munca și boli profesionale datorate de angajator;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru accidente de munca și boli profesionale datorate de angajator;
- .X. lei - contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei - contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;

.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;

.X. lei - contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;

.X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;

.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;

.X. lei - contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;

.X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;

.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;

.X. lei - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;

.X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;

.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;

.X. lei - contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;

.X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;

.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;

.X. lei - vărsăminte stabilite suplimentar pentru persoane cu handicap neîncadrate;

.X. lei - majorări de întârziere aferente vărsămintelor stabilite suplimentar pentru persoane cu handicap neîncadrate;

.X. lei - penalități de întârziere aferente vărsămintelor stabilite suplimentar pentru persoane cu handicap neîncadrate;

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au asimilat veniturilor de natură salarială sumele puse de societate la dispoziția salariaților și nejustificate de acestea ca fiind utilizate în interesul societății.

În fapt, la data de 19.05.2008, SC .X. SRL a achitat d-lui .X., având funcția de director general al societății, suma de .X. lei prin virament bancar efectuat din .X. Sucursala județeană .X. - .X., în baza unui bilet la ordin girat în favoarea sa de către d-nii .X. și .X., așa cum rezulta din extrasul de cont nr. .X. emis de .X. .X. la 19.05.2008, biletul la ordin decontat d-lui .X. fiind emis de către SC .X. SRL la data de 10.01.2008 în favoarea d-nei .X., cu scadența la 19.05.2008, scopul plății înscris în cuprinsul instrumentului de plată fiind

contravaloare antecontract de vanzare-cumparare ("c/v AC vanzare-cumparare"), document depus alaturi de borderoul de remitere a biletului la ordin in banca si inregistrat de .X. .X. sub nr. .X./19.05.2008.

Obiectul antecontractului de vanzare cumparare fara numar si data, incheiat intre sotii .X. si .X., in calitate de vanzatori si SC .X. SRL, in calitate de cumparator, il constituie vanzarea unui teren "in suprafata de 8.160 mp, avand nr. Cadastral .X. si .X., intabulat in CF .X., situat in .X., str. .X."

Din documentele prezentate, respectiv: antecontractul de vanzare-cumparare la care face referire DI. .X. si Contractul de ipoteca nr. .X./04.07.2008 accesoriu la contractul de credit nr. .X./04.07.2008, incheiat intre S.C. .X. S.A., in calitate de creditor ipotecar si .X., in calitate de "garant ipotecar", organele de inspectie fiscala au constatat ca terenul ipotecat de dna .X. in favoarea .X. SA in contul creditului angajat de la aceasta banca de catre SC .X. SRL, in valoare de .X. lei, nu este acelasi cu terenul pentru care s-a incheiat antecontractul de vanzare-cumparare, terenurile in cauza fiind identificate prin numere cadastrale diferite, inscrise in CF-uri diferite. Astfel, terenul asupra caruia a fost instituita ipoteca de rangul IX in favoarea .X. SA, proprietatea d-nei .X., este situat in .X., str. .X., nr. .X., are o suprafata de 7.695 mp, nr. .X. si este inregistrat in Cartea Funciara .X., rezultand ca cele doua contracte se refera la suprafete de teren diferite.

Dat fiind faptul ca tranzactia consemnata in Antecontractul de vanzare-cumparare nu s-a finalizat pana la data incheierii inspectiei fiscale (desi in cuprinsul actului se precizeaza in mod expres ca "Vanzarea cumpararea se va incheia pana la data de 29.12.2008, data pana la care vanzatorii sunt obligati sa achite ipoteca si sa radieze toate sarcinile din CF pentru a fi posibila incheierea contractului"), tranzactia fiind fara obiect, ca DI .X. avea calitatea de angajat al societatii cu contract individual de munca, regasindu-se in statul de plata intocmit pentru luna mai 2008, in temeiul art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au procedat la reincadrarea formei tranzactiei pentru a reflecta continutul economic al acesteia.

Astfel, in lipsa oricaror alte contraprestatii din partea d-lui .X., decat cele decurgand din calitatea acestuia de angajat al societatii, organele de inspectie fiscala au asimilat suma achitata de societate D-lui .X. veniturilor de natura salariala si au procedat la calculul impozitului si a celorlalte contributii datorate de salariat si angajator pentru veniturile de aceasta natura, in conformitate cu prevederile art. 55 alin. (1) si alin. (2) lit.k), art. 57 alin. (1) si alin. (2) lit. a), art. 58 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, in perioada iulie-august 2008 SC .X. SRL i-a achitat doamnei .X., in numerar, suma de .X. lei, scopul incasarii-platii inregistrat in dispozitiile de plata fiind "conform contract".

Din nota explicativa data de dl. .X. rezulta ca "Tranzactiile au fost efectuate in baza antecontractului de vanzare-cumparare a terenului din str. .X., garantie care a stat la baza unui credit comercial oferit de B.P. catre SC .X. SRL."

Prin urmare, sumele achitate reprezinta contravaloarea partiala a antecontractului de vanzare-cumparare fara numar si data, incheiat intre sotii .X. si .X., in calitate de vanzatori si SC .X. SRL, in calitate de cumparator.

Avand in vedere faptul ca obiectul antecontractului de vanzare-cumparare nu il constituie terenul care a fost ipotecat de d-na .X. in favoarea .X., in contul creditului angajat de catre SC .X. SRL de la aceasta banca, că din punct de vedere economic, o astfel de tranzactie nu se justifica (valoarea terenului de .X. lei, depasind valoarea creditului de .X. lei), că o tranzactie de vanzare-cumparare a terenului descris in Antecontractul de vanzare-cumparare nu s-a finalizat pana la data inspectiei fiscale, tranzactia fiind fara obiect, precum si faptul ca d-na .X. avea calitatea de angajata a societatii cu contract individual de munca, regasindu-se in statele de plata intocmite pentru lunile iulie-august 2008 la punctul de lucru al societatii din .X., str. .X., nr. .X., in temeiul art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscală au procedat la reincadrarea formei tranzactiei pentru a reflecta continutul economic al acesteia.

Astfel, in lipsa oricaror alte contraprestatii din partea d-nei .X., decat cele decurgand din calitatea acesteia de angajat al societatii, organele de inspectie fiscală au asimilat suma achitata de societate D-nei .X., veniturilor de natura salariala si au procedat la calculul impozitului si a celorlalte contributii datorate de salariat si angajator pentru veniturile de aceasta natura.

Prin faptul ca societatea nu a calculat, inregistrat, declarat si achitat impozitul pe veniturile asimilate salariilor au fost incalcate prevederile art. 55 alin. (1) si alin. (2) lit.k), art. 57 alin. (1) si alin. (2) lit. a), art. 58 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

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

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

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

În speță, sunt aplicabile prevederile art. 55 alin. (1) și alin. (2) lit.k), art. 57 alin. (1) și alin. (2) lit. a), art. 58 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

Art. 55

“(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă”.

“(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:

k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor.”

ART. 57

“Determinarea impozitului pe venitul din salarii

(1) Beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar, final, care se calculează și se reține la sursă de către plătitorii de venituri.

(2) Impozitul lunar prevăzut la alin. (1) se determină astfel:

a) la locul unde se află funcția de bază, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferență între venitul net din salarii, calculat prin deducerea din venitul brut a contribuțiilor obligatorii aferente unei luni, și următoarele:

- deducerea personală acordată pentru luna respectivă;***
- cotizația sindicală plătită în luna respectivă;***
- contribuțiile la fondurile de pensii facultative, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei a 200 euro;”***

ART. 58

“Termen de plată a impozitului

Plătitorii de salarii și de venituri asimilate salariilor au obligația de a calcula și de a reține impozitul aferent veniturilor fiecărei luni la data efectuării plății acestor venituri, precum și de a-l vira la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc aceste venituri.”

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

“Veniturile de natură salarială prevăzute la art.55 din Codul fiscal, denumite în continuare venituri din salarii, sunt venituri din activități dependente, dacă sunt îndeplinite următoarele criterii:

- părțile care intră în relația de muncă, denumite în continuare angajator și angajat, stabilesc de la început: felul activității, timpul de lucru și locul desfășurării activității;

- partea care utilizează forța de muncă pune la dispoziția celeilalte părți mijloacele de muncă, cum ar fi: spații cu înzestrare corespunzătoare, îmbrăcăminte specială, unelte de muncă și altele asemenea;

- persoana care activează contribuie numai cu prestația fizică sau cu capacitatea ei intelectuală, nu și cu capitalul propriu (...).”

Potrivit acestor prevederi legale, sumele plătite de societate sub formă de avans celor două persoane fizice ce au calitatea de angajat al societății, în baza unui antecontract care nu s-a finalizat, fără a se face dovada că acestea au fost utilizate în scopul desfășurării activității societății, sunt venituri de natură salarială și se supun impozitării potrivit prevederilor cap.III *“Venituri din salarii”* al titlului III din Codul fiscal.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei și conform celor prezentate la situația de fapt, se reține că sumele plătite domnului .X. și doamnei .X. sunt venituri de natură salarială, pentru care SC .X. SRL avea obligația reținerii, declarării și virării impozitului pe veniturile de natură salarială, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate, conform art. 57 alin. (2) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv la venitul net în suma de .X. lei, obținut după deducerea din venitul brut a contribuției individuale la fondul de somaj în suma de .X. lei, a contribuției individuale de asigurări sociale, în suma de .X. lei, respectiv a contribuției individuale la asigurările sociale de sănătate, în suma de .X. lei (.X. lei – .X. lei - .X. lei - .X. lei = .X. lei), obținându-se un impozit pe veniturile asimilate salariilor datorat suplimentar de societate în suma de **.X. lei**, pentru domnul .X., respectiv în sumă de **.X. lei** (din care .X. lei aferent lunii iulie și .X. lei aferent lunii august 2008), pentru d-na .X..

Se reține că, prin contestație societatea nu aduce în susținere argumente care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, ci menționează *„Dacă s-ar reține concluzia organului de control, și anume că plățile făcute în contraprestația acestui teren nu au conținut economic ar lipsi*

contractul de cauză, în condițiile în care, după cum arătam anterior, terenul a trecut în proprietatea societății noastre astfel încât, evident și prețul trebuia achitat.

Această interpretare eronată a operațiunii a generat cheltuieli suplimentare la bugetul asigurărilor sociale de stat, aspecte consemnate la pct. 2 pag.64, pct.2 pag. 66, pct. 2 pag. 68, pct. 2 pag. 70, pct. 2 pag. 72, pct. 2 pag. 73, pct. 2 pag. 75, pct. 2 pag. 77, pct. 2 pag 79 din Decizie [...]"

Așadar, în mod corect, organele de inspectie fiscală au reîncadrat tranzacția și au calculat impozit pe veniturile de natură salarială în sumă de .X. lei, precum și accesorii aferente impozitului pe veniturile de natură salarială:

- majorari de intarziere aferente in suma de .X. lei
- penalitati de intarziere aferente in suma de .X. lei.

În consecință, întrucât societatea nu a prezentat documente prin care să demonstreze prestările efectuate în baza antecontractului de vânzare-cumpărare a terenului din str. .X., ce a constituit garanție care a stat la baza unui credit comercial oferit de .X. către SC .X. SRL și care nu intră în sfera sarcinilor de serviciu, se reține că în mod legal organele de inspectie fiscală au stabilit impozitul pe venitul din salarii și contribuțiile sociale corespunzătoare, în temeiul prevederilor:

- art. 18, alin. (1), lit. a), art. 23 alin.(1) lit. a) din Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurari sociale, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 16 alin.(1), art. 17 alin. (1) lit. a) și b), pct.A si alin. (2) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2008 nr.387/2007.

- art. 5 alin. (1) lit. a), art. 96 alin. (1), lit. a), art. 101 alin. (1) lit. a), art. 106 din Legea nr. 346/.X. privind asigurarea pentru accidente de munca si boli profesionale, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Anexa 4 la HG nr. 144 din 13 februarie 2008 privind aprobarea Normelor metodologice de calcul al contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale "TARIFUL DE RISC pe sectoare de activitate ale economiei nationale", pentru anul 2008.

- art. 19, lit. a), art. 26, art. 27 alin. (1), art. 21, art. 31, alin. (1) din Legea nr. 76/.X. privind sistemul asigurărilor pentru somaj si stimularea ocupării forței de munca, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 17, alin. (1), lit. a) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2008 nr. 387/2007.

- art. 7 alin. (1), art. 8 alin. (1) si (2) din Legea nr. 200/2006 privind constituirea si utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu modificarile si completarile ulterioare.

- art. 257 alin.(1) si alin. (2), lit. a), art. 257 alin.(7), art. 258 alin.(1) si (2), art. 215 alin.(1) si (2) din Legea nr.95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, cu modificarile si completarile ulterioare. art. 9 alin. (3), lit.b) din Legea bugetului de stat pe anul 2008 nr.388/2007.

- art. 1, alin. (1) lit. A), art. 4, alin. (2), art. 5, lit. a), art. 6, alin. (2) și (3) din OUG nr. 158/2005 privind concediile si indemnizatiile de asigurari sociale de sanatate, cu modificarile si completarile ulterioare.

- art. 78 alin. (3) lit. a) și b) din Legea nr. 448/2006 privind protectia si promovarea drepturilor persoanelor cu handicap;

- Anexa 2, titlul I, pct. 1.1 lit. i) din OMF nr. 80/2007 pentru aprobarea modelului si continutului formularului 100 "Declaratie privind obligatiile de plata la bugetul general consolidat", cod .X.;

- Anexa 8, titlul I, pct. 1.1 lit. e) din OPANAF nr. 101/2008 privind aprobarea modelului si continutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor si contributiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau retinere la sursa;

- art. 2 alin. (1) si (2) din Anexa la Ordinul nr. 590 din 12 noiembrie 2008 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea art. 78 din Legea nr. 448/2006 privind protectia si promovarea drepturilor persoanelor cu handicap.

Avand in vedere cele de mai sus, se reține că, în mod legal organele de inspectie fiscală au procedat la calculul sumei datorate de societate reprezentand varsamintele ce trebuiau inregistrate, declarate si efectuate pentru persoane cu handicap neincadrate in perioada ianuarie 2007 - decembrie 2008, stabilind in sarcina acesteia obligatii fiscale suplimentare de plata in suma de **.X. lei**, din care .X. lei pentru anul 2007 si .X. lei pentru anul 2008.

Pentru neplata la termen a obligatiilor fiscale stabilite suplimentar, potrivit art. 119, alin. (1), art. 120, alin. (1) si art. 120¹ alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile ulterioare, SC .X. SRL datoreaza bugetului de stat si:

- majorari de intarziere in suma de .X. lei, calculate incepand cu ziua urmatoare scadentei si pana la data de 22.05.2014;

- penalitati de intarziere in suma de .X. lei.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia „*sumele girate în favoarea d-lui .X. și .X. au fost asimilate veniturilor de natură salarială stabilindu-se obligații de plată la bugetul asigurărilor sociale de stat și fonduri speciale*”, organele de inspectie fiscală nu au asimilat veniturilor de natură salarială „**sumele girate în favoarea d-lui .X. și .X.**”, ci sumele **efectiv plătite** celor doi angajați, în măsura în care nu a putut fi dovedită utilizarea de către aceștia în interesul societății a sumelor ce le-au fost puse la dispoziție de societate.

Având în vedere că societatea nu contestă modul de calcul al acestor contribuții sub aspectul cotelor, însumării produselor dintre baza de calcul și cotele aplicate, al impozitului pe veniturile din salarii și al impozitului pe veniturile din dividende și nu prezintă în susținere documente care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.216 alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei - impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- .X. lei - contribuția individuală de asigurări sociale reținute de la asigurați;
- .X. lei - contribuția de asigurări pentru accidente de munca și boli profesionale datorate de angajator;
- .X. lei - contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei - contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei - contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei - contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei - contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei - vărsăminte stabilite suplimentar pentru persoane cu handicap neîncadrate.

Față de cele de mai sus, se reține că, întrucât prin prezenta decizie s-a dispus respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru impozitul pe salarii, contribuții sociale și impozitul pe dividende în sumă de **.X. lei**, ca și consecință, în baza principiului de drept conform căruia **“accesoriul urmează principalul”**, **se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru accesoriile în sumă de .X. lei, aferente obligațiilor fiscale principale menționate:**

- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținute de la asigurați;

.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținute de la asigurați;

.X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru accidente de munca și boli profesionale datorate de angajator;

.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru accidente de munca și boli profesionale datorate de angajator;

.X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;

.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;

.X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;

.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;

.X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;

.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;

.X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;

.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;

.X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;

.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;

.X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;

.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice.

.X. lei - majorări de întârziere aferente vărsămintelor stabilite suplimentar pentru persoane cu handicap neîncadrate;

.X. lei - penalități de întârziere aferente vărsămintelor stabilite suplimentar pentru persoane cu handicap neîncadrate.

13. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând:

.X. lei - impozit pe veniturile din dividende;

.X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende;

.X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende,

Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL datorează impozit pe veniturile din dividende în condițiile în care aceasta nu face dovada că suma acordată sub formă de avans asociatului .X., a fost utilizată pentru desfășurarea activității.

În fapt, în cursul lunilor aprilie și mai 2008 au fost stinse obligațiile doamnei .X. privind justificarea/restituirea unor avansuri acordate, (prin creditarea contului .X.) în suma totală de .X. lei, prin înregistrări contabile care nu au la bază documente justificative (facturi de achiziții bunuri sau servicii, chitanțe de plată, bonuri fiscale etc.).

Înregistrarea justificării avansurilor de trezorerie acordate d-nei .X. s-a efectuat prin debitarea contului .X. "Creditori-.X." în relație cu creditul contului .X. (avansuri de trezorerie .X.) ceea ce semnifică plata creditorului .X. din avansul de trezorerie primit de doamna .X., fără ca această înregistrare contabilă să aibă la bază documente justificative. Organele de inspecție fiscală au constatat că la data efectuării acestor înregistrări contabile SC .X. SRL nu înregistrează nicio obligație de plată în favoarea creditorului .X., respectiv contul .X. "creditori-.X." nu prezenta sold creditor.

De asemenea, înregistrările contabile efectuate nu justifică faptul că asociatul .X. a restituit avansurile încasate anterior.

Ca urmare organele de inspecție fiscală au constatat că pentru avansurile de trezorerie în sumă de .X. lei acordate asociatului .X., societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că acestea au fost utilizate în scopul desfășurării activității economice.

Având în vedere cele prezentate, în temeiul art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au reîncadrat forma operațiunilor înregistrate, având în vedere scopul și consecințele lor fiscale, stabilind ca operațiunea reprezintă în fapt o distribuție de dividende, care nu a fost înregistrată și declarată ca atare și, respectiv nu a fost impozitată prin retenție la sursă, potrivit normelor legale, către .X. în calitate sa de asociat al SC .X. SRL.

Așadar, nu au fost respectate prevederile art.67 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, pct. 144 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, astfel că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la calculul impozitului pe dividende datorat de societate, prin aplicarea cotei legal datorate de 16% la baza de impozitare de .X.lei ($.X./1-0,16 = .X.$ lei), stabilind un impozit pe dividende suplimentar în suma de .X. lei ($.X. lei \times 16\% = .X. lei$).

În drept, potrivit art.7 pct.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“12. dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele:(...)”

Se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende:(...)

- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.”

În conformitate cu prevederile art.67 alin.1 din același act normativ:

“Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că legiuitorul a prevăzut că dividendele reprezintă o distribuire în bani efectuată de persoana juridică unui deținător de acțiuni sau părți sociale drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică.

De asemenea, potrivit prevederilor art.7 pct.12 din Codul fiscal, dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui acționar sau asociat al persoanei juridice este efectuată în scopul personal al acestuia, atunci suma respectivă este tratată ca dividend.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC .X./30.05.2014 reiese că SC .X. SRL a stins obligațiile asociatului .X. privind justificarea unor avansuri acordate, prin înregistrare contabilă fără documente justificative la baza.

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL nu înregistrează obligații de plată în favoarea asociatului .X., în fapt societatea a efectuat înregistrarea contabilă în baza a 4 bilete la ordin emise în favoarea persoanei fizice .X. girate de aceasta în favoarea asociatului .X. care, la rândul său, le-a girat către SC .X. SRL.

Astfel, se reține că în lipsa oricărui document justificativ pentru utilizarea avansului ca fiind în scopul desfășurării activității societății, suma de .X. lei apare ca fiind cedată asociatului în scopul personal al acestuia.

Se reține că, pentru a nu fi tratate drept dividende, societatea contestatară trebuia să demonstreze cu documente (chitanțe, facturi, etc.) că sumele rămase la asociatul .X. au fost utilizate pentru nevoile societății, însă, întrucât nici în timpul desfășurării inspecției fiscale, nici în susținerea contestației, S.C .X. SRL nu a prezentat documente din care să reiasă că suma de .X. lei acordată asociatului sub forma de avans a fost folosită în scopul desfășurării activității societății deși sarcina dovedirii acestui aspect cade în sarcina contribuabilului.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală au încadrat respectiva sumă ca fiind folosită în interes personal în condițiile în care nu s-a făcut dovada folosirii acesteia în scopul activității societății.

Se reține că, nu poate fi luată în considerare pentru soluționarea favorabilă a cauzei, susținerea societății potrivit căreia este eronată interpretarea făcută de organele de inspecție fiscală, respectiv că „*Avansurile justificate prin gir de către d-na .X. au fost încadrate ca distribuiri de dividend în favoarea acesteia*”, întrucât nu au fost prezentate documente justificative sau argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Pe cale de consecință, suma acordată asociatului .X. al S.C .X. SRL reprezintă sumă utilizată în scopul personal al persoanei fizice care din punct de vedere fiscal sunt tratate ca dividende, conform prevederilor art.7 pct.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C .X. SRL pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile din dividende.

Ca o consecință, întrucât contestația formulată de S.C .X. SRL a fost respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe veniturile din dividende în suma de .X. lei, conform principiului „*accessorium sequitur principale*” se va respinge ca neîntemeiată și pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- majorari de intarziere in suma de .X. lei aferente impozitului pe dividende:

- penalitati de intarziere in suma de .X. lei aferente impozitului pe dividende.

14. Referitor la suma totală de .X. lei, reprezentând: impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit, accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA în sumă de .X. lei, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator,

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate investi cu soluționarea pe fond a acestor capete de cerere, în situația în care societatea și-a majorat pretențiile din contestația inițială în afara termenului legal de 30 de zile de depunere a contestației.

În fapt, prin contestația inițială nr. .X. din 31.07.2014, formulată de SC .X. SRL, se solicita admiterea contestației și anularea în parte a Deciziei de impunere nr. F-MC .X./30.05.2014, emisă de către organele de inspectie fiscală din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând impozit pe profit, TVA, impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, contribuții sociale, vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, precum și accesorii aferente obligațiilor fiscale principale.

Prin adresa nr. .X./20.10.2014, contestația și-a majorat pretențiile cu suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente TVA;
- .X. lei - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile:

- Art. 207 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Contestația se va depune în termen de 30 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decaderii.”

- Pct.3.9. din OPANAF nr. 2.906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală:

“Când contestatorul își majorează pretențiile, dispozițiile procedurale privind termenul de depunere a contestației se aplică corespunzător pentru diferențele contestate suplimentar.”

- Pct. 3.10. din OPANAF nr.2.906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală :

“Prin majorare de pretenție se înțelege diferențele de obligații fiscale contestate suplimentar, altele decât cele împotriva cărora s-a introdus inițial contestație, cu excepția accesoriilor aferente obligațiilor fiscale contestate inițial, potrivit principiului de drept accesoriul urmează principalul.”

Potrivit prevederilor pct. 3.9 și 3.10 din OPANAF nr. 2.906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, contestatoarea nu-și poate majora pretențiile privind obligațiile fiscale contestate, deoarece nu a făcut acest demers în cadrul termenului prevăzut la art. 207 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei rezultă următoarele:

Data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv a Deciziei de impunere nr. F-MC .X./30.05.2014 este data de **30.06.2014**, contestația inițială a fost depusă la data de **31.07.2014** (aceasta fiind data limită, potrivit dispozițiilor legale în materie), iar contestarea suplimentară a unor obligații fiscale s-a făcut prin adresa nr. .X. din **20.10.2014** prin care, societatea a individualizat obligațiile fiscale contestate, precizând cuantumul acestora (data fiind în afara termenului de 30 de zile prevăzut la art. 207 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, încălcându-se astfel dispozițiile imperative referitoare la termenul de depunere).

Se reține că în conformitate cu art. 185 alin. (1) din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, neexercitarea căii de atac în termenul legal atrage decăderea acesteia din dreptul de a face contestație, astfel încât, **SC .X. SRL** a pierdut dreptul procedural de a-și majora pretențiile, ca urmare a neexercitării sale în interiorul termenului statornicit de lege.

Totodată, se reține că, potrivit doctrinei, decăderea are ca efect principal stingerea tuturor posibilităților de punere în valoare a dreptului neexercitat în termenul legal.

Întrucât contestatara nu a respectat condițiile procedurale impuse de Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la termenul de depunere a pretențiilor suplimentare în sumă de **.X. lei**, depășind termenul de contestare de 30 de zile, **a decăzut din dreptul de a mai ataca Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-MC .X./30.05.2014 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili**, astfel încât, contestația formulată de **SC .X. SRL pentru suma de .X. lei**, se va respinge ca nedepusă în termen potrivit prevederilor art. 217 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei”.

coroborat cu pct. 12.1 lit. a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“12.1 Contestația poate fi respinsă ca:

a) nedepusă la termen, în situația în care aceasta a fost depusă peste termenul prevăzut de prezenta lege”.

Prin urmare, pentru considerentele reținute, în baza prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, precum și în conformitate cu dispozițiile art. 216 alin. (1) și art. 207 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) și pct. 12.1. lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 2.906/2014, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-MC .X./30.05.2014, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X./30.05.2014, respectiv pentru suma de pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

.X. lei - impozit pe profit;

.X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - TVA;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente TVA;
- .X. lei - contribuția individuală de asigurări sociale reținute de la asigurați;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținute de la asigurați;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținute de la asigurați;
- .X. lei - contribuția de asigurări pentru accidente de munca și boli profesionale datorate de angajator;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru accidente de munca și boli profesionale datorate de angajator;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru accidente de munca și boli profesionale datorate de angajator;
- .X. lei - contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei - contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei - contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei - contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;

.X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;

.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;

.X. lei - contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;

.X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;

.X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;

.X. lei - impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;

.X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;

.X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;

.X. lei - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;

.X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;

.X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;

.X. lei - vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate;

.X. lei - majorări de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate;

.X. lei - penalități de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

2. Respingerea ca nedepusă în termen a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-MC .X./30.05.2014, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X./30.05.2014, pentru suma totală suplimentară de .X. lei, reprezentând:

.X. lei - impozit pe profit;

.X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

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

.X. lei - majorări de întârziere aferente TVA;

.X. lei - penalități de întârziere aferente TVA;

.X. lei - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;

.X. lei - majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;

.X. lei- penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL,
.X.**