



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Acenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17

Sector 5, București,

CP 050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 .X..85.48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 218 / 2016
privind soluționarea contestației formulate
de .X. S.R.L .X.,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.A_SLP 911/13.05.2016

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./11.05.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 911/13.05.2016, asupra contestației formulate de .X. S.R.L. înregistrată la ORC sub nr..X., CUI .X., cu sediul social în județul .X., str. .X., nr..X., ap. .X. și reprezentată de Societatea de avocați .X. din .X., str. .X. nr..X., prin avocat .X., conform împutemicirii avocațiale nr..X., anexată la dosarul contestației.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./14.03.2016, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./14.03.2016, pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei majorări de intarziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de intarziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei majorări de intarziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei penalități de intarziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Față de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, prin remitere sub semnătură, respectiv 16.03.2016, așa cum a fost înscrisă de împuternicitul societății pe adresa .X./16.03.2016, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind transmisă Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. în data de 18.04.2016,

conform ștampilei aplicate de Oficiul Poștal .X. pe plicul aflat în original la dosarul cauzei.

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

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-.X./14.03.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./14.03.2016 de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., societatea prezintă următoarele argumente:

a) Aspecte de procedură:

1) Societatea consideră că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.98 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare referitor la efectuarea inspecției fiscale în afara termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

.X. S.R.L. susține că deși a invadat termenul de prescripție, la momentul demarării activității de inspecție în cursul anului 2013, organele de inspecție au apreciat că anul 2007 putea fi realizată, în temeiul Deciziei nr.7/2011 emisă de Comisia Fiscală Centrală din cadrul M.F.P. și ale O.M.F.P. nr.1765/2011.

Societatea consideră că lipsa publicării Deciziei nr.7/2011 emisă de Comisia Fiscală Centrală, act normativ față de care există obligația de publicare în Monitorul Oficial al României, atrage implicit și inopozabilitatea deciziei față de contribuabili, respectiv față de subscrisă.

.X. S.R.L. susține că această Decizie nr.7/2011 emisă de Comisia Fiscală Centrală este nelegală și încalcă flagrant dispoziții imperative legale ce țin de tehnica legislativă și legislația fiscală, respectiv art.11, art.13, art.59, art.69 din Legea nr.24/2000, art.23, art.91 alin 2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevederile pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, prevederile din O.M.F.P. nr.3055/2009 și O.M.F.P. nr.1802/2014, principiul proporționalității și al bunei credințe consacrate expres de art.12 și 13 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, art.100 alin.(1) și art.108 alin.(4) din Constituția României.

Societatea susține că momentul la care se constituie "baza de impunere în cadrul impozitului pe profit, este momentul în care acest venit este

înregistrat în contabilitate și constituie momentul constituirii bazei impozabile" și dată fiind nelegalitatea Deciziei nr.7/2011, la data de 16 februarie 2016 a formulat plângere prealabilă îndreptată către Comisia Fiscală Centrală solicitând revocarea Deciziei nr.7/2011, în măsura în care acest act administrativ nu va fi revocat, urmând să formuleze o acțiune în contencios administrativ având ca obiect anularea ei.

.X. S.R.L. susține că în virtutea principiului legalității, organul fiscal era dator, să pună în aplicarea prevederilor legale cuprinse în O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ca act normativ cu forță superioară, și să respecte întocmai voința legiuitorului, în temeiul art.13 din același act normativ, nicidecum să procedeze la aplicarea unei decizii a Comisiei Fiscale Centrale, fie chiar obligatorie, dar care încalcă în mod flagrant numeroase dispoziții legale imperative.

2) Societatea consideră că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.101 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare în ceea ce privește „Lipsa avizului de inspecție fiscală”.

.X. S.R.L. susține că organele de inspecție fiscală au procedat la derularea activității de inspecție fiscală fără a emite avizul de inspecție fiscală și fără a preciza în care din cazurile excepționale prevăzute la alin.4 al art.102 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că nu se află în niciuna din situațiile de excepție și astfel în mod nelegal, organele de inspecție fiscală au procedat la inițierea unei activități de inspecție fiscală pe baza unei adrese emise de către Direcția Națională Anticorupție.

Prin necomunicarea avizului de inspecție fiscală, societatea susține că a fost încălcat grav dreptul la apărare, prin împiedicarea .X. S.R.L. de a ridica excepția prescripției și eventuale apărări încă de la momentul demarării activității de inspecție fiscală.

3) .X. S.R.L. susține că organele de inspecție fiscală au încălcat „Principiului unicității inspecției fiscale” consacrat de prevederile art.105 alin 5 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au ignorat faptul că a mai fost supusă unor controale fiscale pentru stabilirea realității fiscale a tranzacțiilor cu licențe. O dovadă în acest sens o reprezintă Procesele verbale ale Direcției de Control din cadrul D.G.R.F.P. .X. din data de 20.03.2007, actul de control din data de 20.02.2008, și procesul verbal întocmit de autoritățile fiscale în data de 19.03.2008, controale înscrise în

Registrul Unic de Control al societății, după cum urmează:

- Controlul tematic realizat de către Direcția de Control din cadrul D.G.R.F.P. .X. din data de 20.03.2007- finalizat prin Procesul verbal nr.4 din 20.03.2007, înscris la poziția 4 din Registrul Unic de Control,

- Controlul inopinat efectuat de A.N.A.F. -Direcția Antifraudă din data de 11.02.2008, realizat pentru perioada ianuarie 2007 - februarie 2007, finalizat prin emiterea Procesului Verbal nr..X./13.03.2008, înscris la poziția nr.7 din Registrul Unic de Control,

- Controlul inopinat efectuat de A.N.A.F. - D.G.C.I.F. din data de 17.06.2013, realizat pentru perioada 2007-2008, înscris în Registrul Unic de Control la poziția nr.17.

În aceste condiții, societatea susține că efectuarea unor controale fiscale pentru aceleași obligații fiscale și pentru aceiași perioada, încalcă flagrant dispozițiile art.105 alin.3 și alin.5 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

.X. S.R.L. susține că inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxa, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării, precum și principiul independenței și mai ales al unicității controlului.

Societatea afirmă că principiul independenței și al unicității controlului este pe deplin aplicabil și în cadrul unor controale efectuate anterior, dat fiind că control reprezintă doar o metodă prin care se efectuează inspecția fiscală.

Unicitatea inspecției fiscale era necesară în vederea respectării principiului securității juridice și al minimei afectări a activității contribuabilului, în acest sens în doctrina de specialitate, considerându-se astfel că prin finalizarea inspecției fiscale se dobândește autoritate de lucru judecat în faza administrativă.

În situația în care organul de inspecție fiscală emitent al deciziei de impunere contestată, ar fi apreciat că se află în cazul unor revenicări, deși nicăieri în cuprinsul raportului de inspecție fiscală nu se regăsesc astfel de mențiuni, potrivit art.105 alin.4 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la începerea actului de reverificare, organul de inspecție fiscală era obligat să comunice decizia de reverificare, act necesar tocmai pentru a asigura contribuabilului dreptul la contestație, act ce nu a fost emis nici până în prezent.

4). .X. S.R.L. susține că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art. 94 alin 5 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare în ceea ce privește „Depășirea limitelor inspecției fiscale”.

.X. S.R.L. susține că în atribuțiile inspecției fiscale nu intră efectuarea

de constatări tehnico-stiințifice sau orice alte verificări solicitate de organele de urmărire penală în vederea lămuririi unor fapte ori împrejurări ale cauzelor aflate în lucru, însă potrivit Raportului de inspecție fiscală, inspecția fiscală a fost demarată după ce anterior societatea a fost supusă unui control inopinat pentru perioada 2007-2008, la solicitarea Direcției Naționale Anticorupție, controlul efectuându-se pe baza documentelor puse la dispoziție de Direcția Națională Anticorupție, la sediul Agenției Naționale de Administrare Fiscală - Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală.

Rezultatele controlului s-au concretizat în Procesul Verbal nr.X./31.07.2013, ulterior emiterii procesului verbal, fiind demarată o activitate de inspecție fiscală, în lipsa emiterii unui aviz de inspecție fiscală, prin care să se stabilească obiectivele inspecției fiscale.

Societatea afirmă că inspecția fiscală inițiată a reprezentat o reluare a obiectivelor stabilite la momentul efectuării controlului inopinat care viza stabilirea stării de fapt privind modul de achiziție a unor licențe autorizate, fapt ce încalcă flagrant textul art.95 alin.5 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care reglementează expres limitele exercitării atribuțiilor de către organele de inspecție fiscală.

5). Referitor la cererea de refacere a evidențelor contabile aferente anului 2007, .X. S.R.L. susține că la data de 04.02.2016, prin Somația nr.X./04.02.2016, organele de inspecție fiscală au solicitat să le fie prezentate până la data de 19.02.2016 (în termen de 15 zile) acte aferente perioadei 2006 - 2007, acte pe care societatea nu le mai deținea în condițiile în care perioada de păstrare a acestora era terminată.

Societatea susține faptul că au indicat organelor de inspecție fiscală că vor reface toate facturile și documentele solicitate, solicitând o prelungire a termenului de 15 zile pentru depunerea documentelor solicitate, iar în data de 22.02.2016 au contactat organele de inspecție pentru a le aduce la cunoștință că au pregătit documentele.

.X. S.R.L. susține că documentele nu au mai fost acceptate, iar conform adresei nr.X./19.02.2016 emisă în ziua în care expirau cele 15 zile, s-a respins solicitarea societății de prelungire a termenului pe motiv că acesta este stipulat de art.4 din Legea nr.241/2005 care nu prevede posibilitatea prelungirii lui.

Societatea susține că refuzul A.J.F.P. .X. de a prelungi termenul de 15 zile întemeiat pe dispozițiile art.4 din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale este unul vadit abuziv, deoarece acest articol constituie o normă de încriminare de strictă interpretare și care nu este aplicabilă în situația .X. S.R.L., respectiv în cazul în care documentele solicitate nu mai există în materialitatea lor la momentul solicitării de prezentare, contravenind flagrant exigențelor constituționale de claritate și

previzibilitate a normei juridice, astfel cum ele sunt garantate prin art.1 alin. 5 din Constituție și respectiv art.7 din Convenția Europeană privind garantarea Drepturilor și Libertăților Omului.

Împotriva Adresei nr..X./19.02.2016 prin care organele de inspecție fiscală au respins cererea societății de prelungire a termenului de 15 zile pentru depunerea documentelor solicitate, .X. S.R.L. susține că a formulat o acțiune în contencios prin care a solicitat obligarea intimitei de a repune în termenul de depunere a actelor contabile indicate în Somația nr..X./04.02.2016, care a fost înregistrată pe rolul Tribunalul .X., conform dosar nr..X./2016.

6. Referitor la considerentul că societatea s-ar afla într-o relație de afiliere cu .X. S.R.L., întrucât la data de 23.12.2006, .X. era administrator la .X. S.R.L și .X. era asociat unic la .X. S.R.L., iar la data cedării celor 24 de licențe audiovizuale, .X. deținea capitalul social al .X. S.R.L. în proporție de 100 % și calitatea de administrator la .X. S.R.L, iar .X. deținea atât calitatea de administrator al .X. S.R.L. cât și de asociat unic la .X. S.R.L., .X. S.R.L. susține că între cele două societăți nu există relație de afiliere în sensul art.7 alin.1 pct.21 lit.c din Codul fiscal.

De asemenea, societatea susține că deținerea calității de administrator al unei societăți, nu conferă atribuții de conducere, ci doar de execuție, conform prevederilor art.72 din Legea nr.31/1990 care prevăd că „obligațiile și răspunderea administratorilor sunt reglementate de dispozițiile referitoare la mandat și cele special prevăzute în această lege”.

În conformitate cu prevederile art.2017 Cod.civil, unde se prevede că mandatarul nu poate să depășească limitele stabilite prin mandate și că în cazul în care dorește să depășească aceste limite, aceasta trebuie să fie acceptată de mandant, societatea susține că administratorul, nu poate să acționeze și să controleze efectiv societatea, ci este necesar că atribuțiile acestuia să fie stabilite în mod clar, expres prin actul constitutiv/statut.

.X. S.R.L. afirmă că un argument în plus în cele susținute anterior, îl reprezintă și art.70 ind.1 din Legea nr.31/1990, care prevede în mod expres faptul că toate actele de dispoziție asupra bunurilor unei societăți pot fi încheiate doar în temeiul puterilor conferite, după caz, prin lege, actul constitutiv sau hotărârile organelor statutare ale societății.

Conform actului constitutiv adoptat la nivelul societății, .X. S.R.L. susține că exercitarea conducerii a fost asigurată exclusiv de asociatul unic, dar atribuțiile administratorului privesc exclusiv toate actele de administrare și de reprezentare față de terț, necesare realizării scopului societății.

Societatea susține că și dacă .X. ar fi deținut în proporție de 100% capitalul social al .X. S.R.L. și totodată era administrator al societății .X. S.R.L., nu este vorba de o relație de afiliere între cele două persoane juridice, întrucât .X. nu se află în postura de a controla .X. S.R.L. fiind doar

administratorul acesteia.

Totodată, în raportul de inspecție fiscală, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu menționează ce tip de afiliere ar fi incident, ci doar constată posibilitatea acestei afilieri datorată dublei calități ale domnului .X. fără a avea un argument.

De altfel, societatea susține că nu este reală nici afirmația privind relația de rudenie între .X. și .X., în sensul că .X. "ar avea" calitatea de nepot de verișoara al dlui. .X..

b) Aspecte de fond:

1. Cu privire la obligațiile fiscale suplimentare de plată în cuantum de .X. lei, reprezentând impozit pe profit:

Societatea susține că organele de inspecție fiscală procedează extrem de eronat la o reconsiderare a contractului de cedare-dobândire licențe, prin stabilirea echivalenței prețului de cesiune a părților sociale aparținând .X. S.R.L. cu valoarea activului net.

În acest sens, societatea susține că deși valoarea societății .X. S.R.L. determinată pe baza datelor din contabilitate la data cesiunii părților sociale, era de .X. lei, reprezentând capitaluri proprii, se impune stabilirea valorii societății și în raport de prețul tranzacționării părților sociale, ajungându-se astfel la suma de .X. lei.

Referitor la limitele competenței organului fiscal de a proceda la reîncadrarea unor tranzacții în baza art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, .X. S.R.L. susține că societatea nu se află în niciuna din ipotezele în care organul fiscal poate proceda la recalificarea tranzacției, deoarece tranzacțiile efectuate au exclusiv scop fiscal și economic real, demonstrabil, ele producând efecte avantajoase pentru societate pe terenul dreptului contractelor, etc.

Pe de o parte, în cazul contractelor de cedare dobândire a licențelor, contractele aveau deopotrivă un scop economic, și unul fiscal, sens în care se observă că societatea și-a îndeplinit întrutotul toate obligațiile fiscale ce derivau din aceste operațiuni.

.X. S.R.L. susține că organele de inspecție fiscală erau datoare, având în vedere natura juridică a deciziei de impunere, să indice în concret care era conținutul economic, substanța economică caracteristică formei inițiale a tranzacției: care sunt elementele de fapt în care ar trebui să se concretizeze conținutul economic specific al tranzacțiilor respective, care sunt elementele de fapt în care se concretizează forma recalificată a tranzacției, sau care sunt avantajele fiscale ale formei tranzacției declarate de către contribuabil.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au făcut o confuzie gravă între activul net al societății și noțiunea de preț al cesiunii unor părți sociale, întrucât activul net al societății constituie un punct de plecare pentru estimarea valorii de piață a unei societăți, ceea ce nu înseamnă că întotdeauna prețul de cesiune a părților sociale va fi egal cu valoarea activului net, ci dimpotrivă, primul este supus principiului libertății contractuale.

.X. S.R.L. susține că într-o decizie pronunțată de Curtea Constituțională s-a reținut că statul este obligat să asigure libertatea comerțului, protecția concurenței loiale, crearea cadrului favorabil pentru valorificarea tuturor factorilor de producție, statul nu mai este deținătorul exclusiv al tuturor pârgurilor economice, rolul său fiind limitat la crearea cadrului general, economic, social și politic, necesar pentru derularea activității operatorilor economici, ceea ce implică adoptarea unor reglementări restrictive, dar în limitele impuse de asigurarea respectării drepturilor și intereselor legitime ale tuturor, reglementări care nu pot afecta substanța drepturilor.

Societatea susține că în contradicție cu ce menționează organele de inspecție fiscală cu privire la prețul stabilit în contractul de cesiune, în jurisprudența recentă a Curții de Justiție a Uniunii Europene se reține în mod constant că vânzarea la un preț mai mare sau mai mic decât prețul de cost a unei tranzacții economice, și în consecință, la un preț mai mare sau mai mic decât prețul de piață este fără relevanță în ceea ce privește calificarea unei tranzacții că fiind artificiale.

.X. S.R.L. susține că atunci când organele de inspecție fiscală consideră prețul cesiunii de părți sociale că fiind egal cu valoarea activului net, se ajunge la situația în care pornind de la componenta activului net, acesta stabilește prețul exact al unei licențe că fiind prețul de cesiune a părților sociale, mai puțin valoarea echipamentelor, disponibilităților bănești și valoarea obligațiilor față de asociați, această interpretare fiind însă lipsită de orice fundament juridic și extrem de riscant pentru operatorii economici aflați pe piață.

Referitor la faptul că organele de inspecție fiscală consideră nejustificată cedarea licențelor audiovizuale către .X. S.R.L., întrucât ar fi fost realizată la un "preț care nu este preț de piață", unul subevaluat, societatea susține că această teză este lipsită de orice temei legal și constituită o ingerință gravă în dreptul fundamental al libertății economice, întrucât actul juridic prin care societatea a transmis licențele către .X. S.R.L. a constat într-un Contract de cedare-dobândire licențe, autentificat sub nr. X./22.01.2007 de către BNP .X., iar la data încheierii contractului de cedare a licențelor audiovizuale, prevederile Legii nr.504/2002 erau în vigoare în forma în care, cedarea licențelor era posibilă către terți cu acordul CNA și cu asumarea de către noul titular a tuturor obligațiilor decurgând din licență.

De asemenea, societatea menționează că, contractele de cedare a

licențelor au fost supuse controlului prealabil și regulilor de aprobare a cesiunii de către CNA și îndeplineau toate cerințele legale (Consiliul național al Audiovizualului fiind singurul organ în măsură să se pronunțe cu privire la legalitatea sau nelegalitatea unei cesiuni de licențe audiovizuale, iar conform art.10 alin.1 din Legea nr.504/2002 CNA este autoritate publică autonomă sub control parlamentar și garantul interesului public în domeniul comunicațiilor audiovizuale care consfințește un drept de difuzare), legea nu prevede posibilitatea vânzării licențelor audiovizuale, ci acestea vor putea fi cedate către un terț în anumite condiții.

Referitor la situația în care organele de inspecție fiscală apreciază că între .X. S.R.L. și .X. S.R.L. ar exista o relație de afiliere conform art.11 alin.1 din Codul fiscal, societatea susține că nu este aplicabil acest articol în situațiile în care se reconsideră prețul de transfer între persoanele afiliate

De asemenea, societatea susține că nici art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal nu putea fi aplicat de către organele de inspecție fiscală, întrucât în perioada 2007 - 14 mai 2010, până la intrarea în vigoare a Legii .X./2010 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr.109/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în cazul tranzacțiilor între persoane juridice române afiliate nu se putea efectua reconsiderarea evidențelor (în acest sens este și Decizia nr.3/2012 a Comisiei fiscale centrale, pentru interpretarea și aplicarea unitară a prevederilor art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal).

2. Referitor la diferențele de impozit pe profit rezultate din cheltuielile deduse de societate, stabilite de către organele de inspecție fiscale că nefiind deductibile fiscal, societatea susține următoarele:

a. cerințele impuse de către organele de inspecție fiscală nu își găsesc nici un corespondent în legislația fiscală, căci nicăieri nu se prevede în Codul fiscal sau în alte acte normative, obligația contribuabilului, persoana juridică care deține mijloace amortizabile fixe, de natura clădirilor, de a le înregistra ca puncte de lucru și abia ulterior, cheltuielile cu amortizările să poată fi considerate deductibile, clădirile reprezentând mijloace amortizabile fixe, în sensul art.24 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, îndeplinind astfel cerințele privind limitele amortizărilor lunare.

De asemenea, societatea susține că la verificarea deductibilității sau nedeductibilității cheltuielilor aferente amortizărilor cu imobilizările corporale de natura clădirilor nu interesează dacă respectivele clădiri au fost sau nu înregistrate ca puncte de lucru, mai ales, că mijloacele amortizabile fixe, a căror durată depășește 5 ani, sunt considerate bunuri de capital în condițiile art.149 alin.1 din Codul fiscal.

De altfel, pornind de la faptul că bunurile imobile amortizabile reprezintă

bunuri de capital, se poate observa că devin deductibile inclusiv cheltuielile realizate cu investițiile la imobilizările corporale și care potrivit prevederilor pct.107 alin. (2) din O.M.F.P. nr. 3055/2009 sunt considerate componente ale activului.

b. Referitor la considerarea sumei de .X. lei ca fiind nedeductibilă, .X. S.R.L. susține că nicăieri în decizia de impunere contestată sau în raportul de inspecție fiscală, nu se regăsesc individualizate cheltuielile declarate în Declarația 101 aferentă anului 2007, și față de care organul fiscal apreciază că nu s-ar fi prezentat documentele justificative, cu consecința tratării cheltuielilor în cuantum de .X. lei ca fiind nedeductibilă la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit.

De asemenea, având în vedere cuantumul cheltuielilor considerate nedeductibile fiscale, societatea susține că era necesară o analiză distinctă a fiecărei categorii de cheltuieli cu indicarea separată a condițiilor care se consideră că nefiind îndeplinite, pentru că acestea să poată fi considerate deductibile.

Societatea menționează că maniera în care au procedat organele de inspecție fiscală este imputabilă și realizată cu încălcarea principiului bunei credințe, deoarece considerentele organelor de inspecție fiscală cum că aceste cheltuieli nu ar avea la bază documente justificative întrucât nu au fost prezentate acte contabile aferente anului 2007, sunt extrem de eronate ținând cont că nu mai existau în evidențele societății, (perioada fiind prescrisă) și refuzul organelor de inspecție de a prelungi termenul de prezentare al documentelor.

Prin respingerea cererii de prelungire a termenului de prezentare a actelor contabile, .X. S.R.L. susține că organele fiscale au procedat la stabilirea unor diferențe de impozit pe profit, fără să aducă motive și mai ales dovezi din care să rezulte, cu certitudine că societatea nu și-ar fi îndeplinit obligația de a deține documentele justificative pentru anumite cheltuieli, încalcă în mod flagrant prevederile art.49 și art.65 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care prevede că organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii.

c. Referitor la cheltuielile aferente perioadei 2008-2009 în sumă de .X. lei (.X. lei pentru anul 2008 și .X. lei pentru anul 2009), societatea susține următoarele:

c.1. Cu privire la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu achiziții de bunuri, .X. S.R.L. susține că în conformitate cu Nota explicativă nr.X./12.02.2016, achizițiile constând în pianină, gramofon, cutie muzicală, proiector, etc. au fost achiziționate cu scopul realizării unei expoziții

permanente la sediul firmei.

Societatea menționează că aceste achiziții au fost înregistrate în contabilitate drept obiecte de inventar în folosință, întrucât achizițiile se află și în prezent la sediul societății putând fi verificate de organele de inspecție fiscală prin prezentarea la fața locului.

c.2. Referitor la achizițiile constând în aragaz, frigider, mașină de spalat, societatea menționează că aceste achiziții au fost efectuate pentru clădirea situată în .X. – .X., investiție care este supusă amortizării.

De asemenea, .X. S.R.L. susține că cheltuielile realizate cu investițiile la imobilizările corporale supuse amortizării sunt deductibile, în raport de prevederile art.24 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, iar potrivit prevederilor art.107 alin.2 din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene sunt recunoscute ca o componentă a activului, sub forma cheltuielilor ulterioare, investițiile efectuate la imobilizările corporale.

.X. S.R.L. susține că, clădirea situată în .X. .X., urma să fie utilizată în vederea dotării și amenajării spațiului pentru efectuarea unor întâlniri de afaceri pentru obținerea unei clientele noi, întâlniri cu agenții de publicitate, prezentari, etc., investițiile fiind în mod evident realizate cu scopul obținerii unor venituri impozabile.

Societatea precizează că potrivit actului constitutiv al societății, obiectele de activitate secundare cu care era înregistrată la ORC, erau numeroase, fapt care permitea lărgirea sferei de cheltuieli necesare obținerii de venituri impozabile, ignorate cu desăvârșire de către organele de inspecție fiscală.

c.3. Referitor la suma de .X. lei înregistrată în contabilitatea societății în contul 605 “Cheltuieli privind energia și apa”, facturate de .X. S.A. pentru adresa situată în comuna .X., .X. S.R.L. susține că contravaloarea cheltuielilor cu utilitățile reprezintă o cheltuială deductibilă potrivit art.21 alin.3 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Cod fiscal.

Societatea menționează că toate aceste cheltuieli au fost realizate, cu scopul obținerii unor venituri impozabile și în vederea creșterii productivității societății și a identificării unor noi relații comerciale.

De asemenea, conform Notei explicative nr..X./12.02.2016 în cadrul răspunsului formulat la întrebarea nr.2, .X. S.R.L. precizează faptul că în vederea construirii unui spațiu destinat activității de team building, a obținut chiar și autorizațiile necesare, precum și angajarea de personal, și au fost întocmite în acest sens referate de necesitate, aprobate de organele de conducere ale societății, și comunicate organelor fiscale contactul de antrepriză încheiat în data de 07.04.2008 cu .X. S.R.L. și contractul încheiat cu .X. S.A, pentru executarea unor lucrări de construcție, anexând factura

aferentă acestor lucrări alături de situația de lucrări.

.X. S.R.L. susține că toate documentele prezentate reprezintă o justificare rezonabilă a efectivelor cheltuieli ce puteau fi supuse verificării, organele de inspecție fiscală însă le-au ignorat și au procedat la tratarea cheltuielilor ca fiind nedeductibile.

c.4. Referitor la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli stabilite ca nedeductibile de către organele de inspecție fiscală ca urmare a depășirii plafonului de deductibilitate a cheltuielilor sociale, .X. S.R.L. susține că în perioada 2008-2009, a înregistrat în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", sumele de .X. lei în anul 2008 și .X. lei cu titlu de cheltuieli efectuate cu serviciile de cazare în raport de societatea .X. S.R.L. în realitate acestea reprezentând cheltuieli efectuate de către angajații societății în perioada de concediu, astfel că reprezintă cheltuieli deductibile raportat la prevederile art.21 alin.3 lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

c.5. Referitor la suma de .X. lei reprezentând contravaloarea deplasărilor efectuate de asociatul și administratorului societății, .X. S.R.L. susține că respectivele servicii turistice destinate deplasărilor externe ale asociatului și ale administratorului, au fost efectuate în scopul atragerii de clienți, punându-se la dispoziția organului fiscal fișele partenerilor și modul de înregistrare al cheltuielilor în raport de .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L. și s-a invederat organelor fiscale faptul că facturile emise de .X. S.R.L. au fost achitate de către administratorul societății prin creditare societate.

.X. S.R.L. menționează că toate aceste cheltuieli se încadrează în ipoteza prevăzută la art.21 alin.2 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, întrucât sunt cheltuieli de transport și de cazare în țară și în străinătate efectuate pentru salariați și administratori cu scopul atragerii de clienți.

c.6. Referitor la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu alte servicii, înregistrată de societate în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, poziția 48, .X. S.R.L. susține că în decizia de impunere la pct.7, organele fiscale stabilesc aceasta cheltuială fără să precizeze ce reprezintă, să furnizeze detalii în legătură cu aceasta, sau să motiveze starea de fapt, încălcând astfel prevederile art.65 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

c.7. Referitor la serviciile de catering în quantum de .X. lei prestate de .X. S.R.L. (pct. 8 din decizia de impunere), .X. S.R.L. susține că acestea au fost prestate în cadrul evenimentului .X. și .X., campanie finalizată la 15.05.2008 cu un spectacol organizat pe arena Liceului Sportiv .X. și a proiectului MicCl, organizat la 16.05.2008 cu .X..

.X. S.R.L. susține că aceasta cheltuială, nu poate fi considerată drept prestare de servicii lato sensu, ci poate fi apreciată, fie ca o cheltuială de promovare pe o piață existentă, fie drept o cheltuială de promovare, sens în care sunt incidente dispozițiile art.21 alin.2 lit.i) sau lit.d) din Legea nr.571/2003, însă în niciun caz, art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, societatea susține că încadrarea cheltuielii ca fiind de promovare, este oportuna întrucât aceasta a fost efectuată în cadrul unei campanii de celebrare a 15 ani de la începerea activității .X. și .X., prilej de care agenții economici care desfășoară activități în același domeniu, profită în vederea atragerii de noi clienți și colaboratori, toate acestea în vederea realizării de profit.

.X. S.R.L. menționează că organele fiscale nu au obținut probe în vederea realizării probelor contrare, constatările acestora nu sunt fundamentate de niciun aspect factic, ci sunt supoziții, astfel că aceasta cheltuială nu se încadrează în temeiul indicat de organele fiscale.

c.8.Referitor la serviciile de publicitate facturate către .X. S.R.L. .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., în cuantum de .X. lei (pct. 9 din decizia de impunere):

Societatea susține că serviciile facturate de .X. S.R.L. reprezentau servicii de producție TV, respectiv transmiterea pe posturile .X. și Mix21V (care aparțineau .X. S.R.L.) a unor sporturi TV.

Referitor la serviciile facturate de .X. S.R.L., societatea susține că acestea reprezintă prestări audio necesare realizării unor filme documentare de către .X. S.R.L., fiind anexate organelor de inspecție adresele din 28.08.2009 și 14.07.2008 pentru facturarea sumelor aferente serviciilor audio, o listă cu filmele documentare realizate precum și contractul de publicitate încheiat cu .X. S.R.L.

De asemenea, referitor la serviciile facturate de .X. S.R.L. în baza contractului nr..X./09.10.2008, .X. S.R.L. susține că acestea reprezentau servicii de publicitate în ziarul „.X.ul Tău”, sens în care s-a dovedit efectuarea acestora în fapt prin punerea la dispoziția organelor fiscale a situației difuzărilor aferente perioadei noiembrie 2008 - noiembrie2009.

Referitor la facturile emise de .X.g S.R.L., .X. S.R.L. susține că acestea erau aferente livrarilor de pixuri, pungi, felicitări, reviste, agende, inscripționare tricouri și veste, printuri, fiind necesare în cadrul campaniilor publicitare care au fost derulate în cursul anului 2009, în mod continuu, în scopul atragerii de clienți pentru care să se presteze serviciile de publicitate, .X. și TV.

Societatea susține că serviciile achiziționate sunt de publicitate și se încadrează în limitele art.21 alin.2 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și nu cum le încadrează organele de inspecție fiscală în art.21 alin.4

lit.m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

c.9. Referitor la cheltuielile efectuate cu serviciile de cazare și alte servicii prestate de .X. S.R.L. și Complex Hotelier .X. (pct.12 din decizia de impunere), .X. S.R.L. susține că s-a arătat de către reprezentantul societății că acestea reprezintă cheltuieli efectuate cu serviciile de cazare asigurate pentru colaboratori, agenții de publicitate, firme partenere, cu ocazia deplasării acestora în .X. în vederea încheierii unor contracte de publicitate, însă din nou organele fiscale consideră cheltuielile ca încadrându-se în art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, chestiune vădit eronată, întrucât toate aceste cheltuieli sunt de protocol în raport de prevederile art.21 alin.3 lit.a) din Codul Fiscal, sens în care sub nicio formă nu pot fi considerate prestări de servicii.

c.10. Referitor la facturile de stornare (pct.13 și anexa 10 la decizia de impunere), reprezentând servicii de publicitate facturate anterior perioadei verificate, .X. S.R.L. menționează că acestea au fost emise pentru servicii facturate dar neîncasate din cauza refuzului la plată.

Referitor la susținerile organelor de inspecție: *„efectuarea operațiunii de stornare sub motivația neîncasării nu are un suport legal, sens în care invocă art.46 alin.2 din O.M.F.P. nr.1753/2004”*, .X. S.R.L. susține că scoaterea din evidență a creanțelor și datoriilor ale caror termene de încasare sunt prescrise se efectuează doar după ce au fost întreprinse toate demersurile juridice pentru decontarea acestora, și nu este vorba despre o creanță ale căror termene s-au prescris, ci despre un contract care nu s-a executat, s-a reziliat și ca urmare a acestui fapt a intervenit stornarea, ca mod de corectare în contabilitate.

.X. S.R.L. susține că este absurdă și nelegală constatarea organelor de inspecție că societatea să întreprindă toate demersurile legale în vederea recuperării creanței și doar după acest moment să poată opera la efectuarea operațiunii de corectare în contabilitate.

d. Referitor la diferențele de TVA aferente cheltuielilor deduse de societate și constatate de către organele fiscale ca nedeductibile fiscal și TVA colectată aferentă repunerii veniturilor impozabile stornate societatea invocă:

1. Încălcarea principiului priorității dreptului unional și a jurisprudenței CJUE, .X. S.R.L. susține că organele fiscale au ignorat complet jurisprudența CJUE, fapt ce încalcă flagrant art.267 și art.148 alin.(2) din Constituție, sens în care societatea face trimitere la jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție, unde se arată că potrivit art.148 alin.(4) din

Constituția României, instanța judecătorească solicită aducerea la îndeplinire a obligațiilor rezultate din actul de aderare și din prevederile alin.(2).

Societatea susține că dreptul comunitar are prioritate față de oricare prevedere a dreptului național, astfel încât, în baza principiului priorității de aplicare, norma de drept internă se aplică atunci când este în conflict cu normele comunitare.

De asemenea, societatea susține că principiile dreptului comunitar, așa cum s-au consolidat în jurisprudența curții, sunt izvoare de drept comunitar, aplicabile cu prioritate în dreptul național.

De asemenea, societatea susține că potrivit art.234 din tratatul Uniunii Europene, o hotărâre preliminară are efect general pentru toate instanțele naționale, în acest context, hotărârile Curții de Justiție a comunităților europene sunt direct aplicabile de către judecătorii naționale, astfel că urmează a se da prioritate principiilor prevalenței substanței asupra formei, al proporționalității și certitudinii impunerii.

2. Referitor la trimiterea de către organele de inspecție fiscală la prevederile art.64 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stabilesc sarcina probei contribuabilului, .X. S.R.L. susține că există o tendință a organelor fiscale de a plasa în sarcina contribuabilului sarcina probei, deși CJUE a sancționat în nenumărate rânduri un comportament de acest tip.

Societatea susține că CJUE a concluzionat în hotărâri că dreptul de deducere nu poate fi refuzat unei persoane impozabile decât dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că această persoană impozabilă, căreia i-au fost livrate bunurile sau i-au fost prestate serviciile care justifică dreptul de deducere, știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziționarea acestor bunuri sau a acestor servicii, a participat la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul săvârșită de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul acestor livrări sau al acestor prestări.

Societatea susține că și Curtea a stabilit în mod expres că particularul trebuie să beneficieze de prezumția de bună-credință, revenind organelor fiscale sarcina probei faptului că aceștia, cu intenție directă, au luat parte la un mecanism fraudulos, pe baza administrării unor probe obiective.

De asemenea, societatea menționează că legislația europeană, pornind de la scopurile investiționale ale agenților economici, acceptă deducerea integrală a TVA aferente chiar și activităților premergătoare activității economice.

.X. S.R.L. susține că CJUE a subliniat în mod repetat că dreptul de deducere prevăzut la art.167 și următoarele din Directiva 2006/2012 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat,

astfel că acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (Hotărârea din 2006 Kitiel și Recolta Recycling, C 439/04 și C 440/04, Hotărârea din 30 septembrie 2010, Uszodaepito, C392/09).

În ceea ce privește decizia de impunere contestată, în considerarea efectului direct al Directivei 2006/ 112/CE și a jurisprudenței CJUE, .X. S.R.L. susține că organele fiscale în mod greșit nu au acordat drept de deducere a TVA și pe cale de consecință, nu țin cont de Cauzele conexate C-80/11 și C-142/ 11, Hotărârea din 11 mai 2006 - Federation of Technological Industries C-384/04, precum și Hotărârea din 21 februarie 2008, Neito Supermarkt, C-271/06 punctul 23.

3. Referitor la deficiențele de TVA colectată:

a. Cu privire la suma de .X. lei reprezentând TVA majorată pentru facturi stornate, societatea susține că a procedat la stornarea facturilor pe care le-a înregistrat în jurnalele de vânzări aferente perioadei 2008-2009, având în vedere că aceste facturi au fost emise pentru servicii facturate dar neîncasate.

De asemenea, în materia ajustării dreptului de deducere a TVA, societatea susține că la art.185 alin.(2) din Directiva nr.112/2006 prevede că *„nu se efectuează ajustări în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul distrugerii, pierderii sau furtului, demonstrate sau confirmate în mod corespunzător, iar încălcarea legislația europeană, art.148 alin.(2) din Codul Fiscal a preluat aceste cazuri doar parțial, reglementând astfel că nu se ajustează deducerea inițială a taxei decât în cazul bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă,..*

Societatea menționează că și organele fiscale rețin că la repunerea TVA colectată prin neacceptarea facturilor de storno, s-a avut în vedere și neîndeplinirea condițiilor prevăzute la art.138 lit.d) din Codul Fiscal.

.X. S.R.L. susține că stornarea efectuată nu reprezintă o reflectare fiscală care să vizeze lucrări sau transformări de bunuri, ci o îndreptare a unor înregistrări eronate ori restabilirea unei situații reale economico-financiare, înregistrare care se efectuează la ambele societăți.

Societatea menționează că într-o decizie de speță, Curtea de Apel Cluj a apreciat nelegalitatea constatărilor organului fiscal, care a considerat că stornarea a fost efectuată în mod nelegal ca urmare a rezoluțiunii unui contract încheiat între doi parteneri, confirmându-se astfel că operațiunea efectivă de stornare este remediul corect în cazul neîncasării facturilor, fără ca în acest caz să se impună ajustarea TVA.

b. Referitor la pct. 2 din decizia de impunere, unde se analizează serviciile prestate de societatea .X. S.R.L., societatea susține că acestea reprezintă cazarea și alte servicii, cheltuieli pe care le suportă angajaților.

În raport de cheltuielile înregistrate în relația cu .X. S.R.L., societatea susține că acestea sunt servicii de protocol pentru angajați, iar cele pe relația cu .X. S.R.L. reprezintă echivalentul închirierii aparaturii audio necesar pentru evenimentul anual de final de an.

Societatea menționează că toate sunt cheltuieli sociale, motiv pentru care sunt deductibile în conformitate cu dispozițiile art.21 alin.3 lit.c) din Legea nr.571/2003.

c. În ceea ce privesc constatările efectuate la pct.3 din decizia de impunere, societatea invederează că organele fiscale nu precizează de unde rezultă că s-au efectuat cheltuieli în cuantumul precizat, ce reprezentau acestea în relație cu ce partener au avut loc, de ce acestea ar fi nedeductibile, de ce s-a procedat la colectarea TVA și de ce se impune aplicarea pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, astfel că organele de inspecție fiscală au încălcat obligația prevăzută la art.65 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, respectiv de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii.

d. Cu privire la pct.1, 2, 3, 8, 9 din decizia de impunere și stabilirea de către organele fiscale a TVA ca fiind nedeductibilă, (achiziționarea unor bunuri, respectiv aragaz, motofierăstrău, motocoasă, material de construcții sau racordul la energie .X.), pe motiv că nu ar fi servicii pentru realizarea unor operațiuni taxabile conform art.145 alin.2 din Codul fiscal, societatea susține că aprecierea organelor fiscale este una eronată și mai ales nelegală, întrucât cheltuielile realizate cu achiziționarea a diferite produse, sunt supuse deductibilității, prin prisma operațiunii de amortizare la care sunt supuse imobilizările corporale sau necorporale.

Societatea susține că clădirile ce constituie imobilizările corporale sunt în fapt folosite în scopul obținerii unor venituri, tocmai prin realizarea a diverse întâlniri de afaceri cu potențial colaboratori, sau agenți de publicitate.

.X. S.R.L. susține că achizițiile erau destinate amenajării clădirii din .X., fără să se întocmească Procese-Verbale de recepție, rapoarte de lucru, nici studii de fezabilitate ori de plată, iar cu referire la alte materiale corespunzătoare să ateste efectuarea în fapt a serviciilor facturate, nu se dețin documente.

e. Sub aspectul constatărilor formulate la pct.7 din decizia de impunere, unde se vorbește despre achizițiile de publicitate facturate către .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., în cuantum de .X. lei,

societatea susține că din nou organele fiscale au procedat în mod nejustificat, la încadrarea cheltuielilor într-o categorie greșită, întrucât aceste cheltuieli au reprezentat cheltuieli de publicitate, acestea referindu-se la spoturi TV, reclame, achiziții de materiale publicitare și invocă faptul că au fost prezentate contractele încheiate cu societățile partenere și, acolo unde a fost posibil, s-au depus și situații de difuzare.

f. Referitor la pct.13 din decizia de impunere, cu privire la facturile emise în anul 2008-2009 înregistrate de societate în jurnalele de vânzări, reprezentând servicii de publicitate, căstornarea ulterioară nu ar îndeplini cerințele legale, aplicabile creanțelor incerte, .X. S.R.L. susține că facturile au fost neîncasate și refuzate la plată de către clienți.

Sub acest aspect, societatea menționează că nu se afla la acel moment în ipoteza prevăzută de art.46 din O.M.F.P. nr.1753/2004, respectiv în prezența unor creanțe prescrise și nici a unor creanțe incerte, care prin definiție presupun existența unui factor de incertitudine legat de exigibilitatea sau valoarea creanțelor, ci în prezența unui refuz la plată.

Societatea susține că sumele neîncasate cuprinse în facturile stornate, reprezintă cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri în sensul art.21 alin.1 din Codul fiscal, și deci deductibile, având în vedere că serviciile de publicitate au fost efectiv prestate, amenajările unui spațiu zoo, în vederea derulării unor activități de team bulding cu diverse agenții de publicitate.

În ceea ce privește achiziția apartamentului .X., .X. S.R.L. susține că nu este vreo îndoială scopul realizării unei agenții de publicitate, și deci reprezintă o operațiune taxabilă în sensul art.145 Cod Fiscal.

g. Raportat la constatările din cadrul pct.5 din decizia de impunere, societatea susține că nu cunoaște care este cheltuiala care se presupune a fi nedeductibilă. Astfel, deși se indică cuantumul și se indică numărul unui document, nu se precizează ce reprezintă acest document, despre ce cheltuială este vorba, în ce moment a fost efectuată acea cheltuială, ce obiect avea, cu ce partener contractual, de ce este nedeductibilă.

h. Referitor la pct. 6 din decizia de impunere care vizează serviciile de catering achiziționate de .X. S.R.L., societatea susține că nu e vorba de prestări de servicii, ci despre cheltuieli de promovare sau cheltuieli de marketing, argumente oferite la capitolul impozit pe profit.

Referitor la stabilirea unor majorări de întârziere și penalități de întârziere, societatea susține că atât timp cât nu este stabilită creanța principală, nu pot fi percepute penalități de întârziere a plăților acesteia, iar orice susținere în sens contrar, este lipsită de orice raționament logic sau juridic.

.X. S.R.L. susține că societatea a mai fost supusă unor controale fiscale care vizau aceeași perioadă și aceleași tranzacții, iar în cadrul acestora societatea a pus la dispoziția organelor fiscale toate documentele solicitate și nu s-au semnalat niciun fel de nereguli, iar creanțele constatate de către organele fiscale prin noua decizie de impunere există de la momentul emiterii acestora și nu de la un moment anterior.

Contestatoarea susține că în practica judiciară s-a reținut că obligarea contribuabilului la sarcini accesorii este justificată în situația în care acesta din urmă se află în culpă și că societatea a depus la timp și întotdeauna toate declarațiile fiscale și a achitat integral toate obligațiile fiscale stabilite, astfel că nu îi poate fi imputată vreo culpă în neexecutarea la timp a obligațiilor.

Astfel, societatea solicită admiterea contestației și anularea actului administrativ fiscal și a raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii acestuia.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. la .X. S.R.L, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./14.03.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-.X./14.03.2016, constatându-se următoarele:

Perioada supusă inspecției fiscale a fost:

- pentru impozit pe profit: 01.01.2007 -31.12.2009,
- pentru taxa pe valoarea adăugată: 01.01.2008- 31.12.2009.

Din examinarea documentelor, organele de inspecție fiscală au reținut că societatea .X. S.R.L. deținea în portofoliu în anul 2007 un număr de 24 licențe audiovizuale:

- 4 licențe audiovizuale emise de Consiliul Național al Audiovizualului, în baza Legii audiovizualului nr.504/11.07.2002,

- 20 de licențe audiovizuale în sumă de .X. lei, achiziționate astfel:

-10 licențe în valoare de .X. lei (facturile nr..X./25.01.2005, nr..X./01.07.2006, nr..X./10.01.2007, nr..X./10.01.2007) de la .X. S.R.L.

- 6 licențe în sumă de .X. lei (factura nr..X./01.07.2006) de la .X. S.R.L.

-2 licențe în valoare de .X. lei (facturile nr..X./15.03.2006, nr..X./11.04.2007, nr..X./15.03.2006, nr..X./14.04.2007) de la .X. S.R.L.

-1 licență în valoare de .X. lei (factura nr..X./10.01.2007) de la .X. S.R.L.

-1 licență în valoare de .X. lei (factura nr..X./17.03.2006) de la .X. S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.R.L. a emis câte

două facturi pentru două licențe vândute către .X. S.R.L., astfel:

1) licență .X./21.10.2004:

-factura .X./15.03.2006 în valoare de .X. lei

-factura .X.11.04.2007 în valoare de .X. lei

2) licență .X./21.10.2004:

-factura .X.115.03.2006 în valoare de .X. lei

-factura .X./14.04.2007 în valoare de .X. lei,

însă facturile fiscale nr..X./11.04.2007 și nr..X./14.04.2007 au fost emise de .X. S.R.L. după 22.01.2007, data la care licențele fuseseră deja vândute de .X. S.R.L. către .X. S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în baza Contractului de cedare dobândire licențe, autentificat sub nr..X./22.01.2007 la Birou Notarului Public .X., încheiat între .X. S.R.L. cedent, reprezentată legal de .X. - administrator și .X. S.R.L. în calitate de cesionar- beneficiar reprezentată de .X., cedentul se obligă să cedeze către cesionar un număr de 24 licențe audiovizuale, așa cum au fost nominalizate și înscrise în contract, către .X. S.R.L.

Conform clauzelor Contractului de cedare dobândire licențe nr..X./22.01.2007, organele de inspecție fiscală au constatat că prețul este de 100 euro pentru fiecare licență în parte, iar plata se efectuează la data semnării contractului.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin factura seria .X. nr..X./22.01.2007 emisă de .X. S.R.L. către .X. S.R.L. s-a facturat contravaloarea celor 24 licențe la un preț unitar fără TVA de .X. lei pentru o licență, totalizând o valoare de .X. lei, la care s-a calculat TVA de .X. lei, valoarea totală a facturii este de .X. lei, factura care a fost înregistrată în jurnalul de vânzări aferent lunii ianuarie 2007.

Anterior încheierii Contractului de cedare dobândire licențe nr..X.122.01.2007, la data de 23.12.2006 a fost încheiat Anteccontractul de vânzare cumpărare părți sociale între:

- .X., cetatean roman, domiciliat în Romania, localitatea .X., jud..X., str..X., identificat prin C.I. seria .X. nr..X. eliberata de Poliția Municipiului .X. la data de 05 .04.2002, CNP .X., denumit -Promitent vanzator,

- .X. S.R.L., cu sediul în .X., str..X., cod postal .X., numar de ordine în Registrul Comertului .X., CUI .X., capital social .X. RON, reprezentata prin .X., în calitate de administrator, denumit promitent,

- .X. S.R.L., cu sediul în .X., str..X., cod postal .X., numar de ordine în Registrul Comertului .X., CUI .X., capital social .X. RON, reprezentata prin .X., în calitate de administrator, denumit promitent,

- .X., cetatean roman, domiciliat în Romania, localitatea .X., jud..X., str..X., identificat prin C.I. seria .X. nr..X., eliberata de Autoritatile .X., la data de 29.11.2001, CNP .X., denumit promitent, si,

- .X. SA, o societate înregistrată în conformitate cu legile statului .X., cu

sediul în Via .X., P.O. Box .X., reprezentata de .X., în calitate de imputemicit, denumit promitent cumparator.

Obiectul contractului îl constituie tranzacționarea părților sociale reprezentând 100% din capitalul social al .X. S.R.L., prețul cesiunii fiind de .X. euro, la care se adaugă impozitul pe venitul din transferul părților sociale de 16%, iar din prețul total suma de .X. euro urmând a fi plătită cu titlu de avans în termen de 3 zile lucrătoare de la data desemnării antecontractului, .X., în calitate de promitent - vânzator, în contul R0.X. deschis la la .X. Bank sucursala .X., diferența de preț plus impozitul pe venitul din transferul părților sociale să fie depus într-un cont escrow, deschis în favoarea Promitentului-vânzător, până la data de 25.01.2007, la cursul BNR din ziua efectuării transferului.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 23.12.2006, .X. deținea calitatea de administrator .X. S.R.L., iar la data cedării celor 24 licențe audiovizuale, .X. S.R.L. și .X. S.R.L. sunt societăți afiliate, relația de posibilă afiliere este dată de deținerea titlurilor de participare, de drepturile de vot în cele două persoane juridice, precum și de posibilitatea controlului efectiv a celor două persoane juridice participante, afilierea este generată de deținerea de către .X. a capitalului social al .X. S.R.L. în proporție de 100% și a calitatii de administrator al .X. S.R.L., precum și de faptul că relația de afiliere este definită de afiliere între persoana fizică .X. și .X., primul detinând calitatea de administrator la .X. S.R.L. și al doilea calitatea de asociat unic la .X. S.R.L.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că există posibilitatea controlării și influențării reciproce a celor două persoane juridice .X. S.R.L. și .X. S.R.L., tranzacțiile derulate între cele două fiind tranzacții controlate.

Din informațiile comunicate de A.N.A.F. prin Procesul verbal nr.X./31.07.2013, pct.2, lit.f, pag.15, organele de inspecție fiscală au constatat că există o relație de rudenie între .X. și .X., în sensul că .X. ar avea calitatea de nepot de verisoara lui .X..

De asemenea, ulterior cedării de .X. S.R.L. către .X. S.R.L. a celor 24 licențe audiovizuale la data de 02.03.2007, .X. a emis decizia asociatului unic al Caner .X. S.R.L. cu nr.1, prin care a decis:

1) Aprobarea retragerii din societate a asociatului unic prin:

a) cesiunea a 16 părți sociale în valoare nominală de .X. lei fiecare și în valoare totală de .X. lei, reprezentând 80% din capitalul social al societății deținute de asociatul unic către .X. S.R.L. („Media”),

b) cesiunea a 4 părți sociale în valoare nominală de .X. lei fiecare și în valoare totală de .X. lei, reprezentând 20% din capitalul social al societății deținute de asociatul unic către .X. S.R.L. („SBS”).

2) Se aprobă semnarea unui contract de cesiune părți sociale având că

obiect transmiterea partilor sociale între .X. S.R.L. în calitate de cedent și Media și SBS în calitate de cesionari, la pretul total de .X. euro.

3) Se revocă din funcția de administrator al .X. S.R.L. dl. .X..

4) Sunt numiți în funcția de administratori cu puteri depline ai societății, pentru un mandat de 4 ani .X. cetățean danez născut la data de .X. la .X., .X. și .X.- cetățean elvețian, născut la .X., la .X., .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că la aceeași data, respectiv 02.03.2007, între .X. în calitate de cedent, .X. S.R.L. în calitate de cesionar și .X. S.R.L. în calitate de cesionar s-a încheiat Contractul de cesiune părți sociale, prin care .X. cesionează 100% capitalul social al .X. S.R.L., după cum urmează:

- cota de 80% către .X. S.R.L., în contravaloarea sumei de .X. euro,
- cota de 20% către .X. S.R.L., în contravaloarea sumei de .X. euro.

Pretul cesiunii este .X. euro și se compune din .X. euro, reprezentând pret net al partilor sociale cesionate, iar diferența de .X. euro reprezintă impozitul pe venit în cota de 16% pentru transferul părților sociale.

Prin Procesul Verbal nr..X./31.07.2013 emis de Direcția Generală Coordonare Fiscală - Unitatea de Investigații Fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că din totalul de 33 licențe audiovizuale, doar 25 de licențe erau tranzacționabile, restul de 8 licențe putând fi tranzacționate la data de 08.06.2008.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că prețul cesiunii în suma de .X. euro a fost achitat după cum urmează:

- OP /28.12.2006- .X. lei, avansul de .X. euro;
- OP /02.03.2007 - .X. lei, contravaloarea a .X. euro;
- OP /02.03.2007 - .X. lei, contravaloarea a .X. euro;
- OP /18.06.2008 - .X. lei, contravaloarea a .X. euro, în contul R0.X. deschis la .X. Bank sucursala .X., beneficiar .X..

Din coroborarea datelor prezentate privind vânzarea celor 24 licențe de .X. S.R.L. către .X. S.R.L. și a datelor privind cesiunea părților sociale aparținând .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală au constatat că prețul cesiunii licențelor audiovizuale a fost subevaluat, în raport cu prețul real perceput.

Organele de inspecție fiscală au constatat că transferul licențelor audiovizuale între societățile controlate în comun de către .X., .X. și .X. s-a realizat prin interpunerea .X. S.R.L., societate înființată cu scopul de a facilita transferul licențelor audiovizuale către alte societăți și a sumelor rezultate din tranzacții către persoana fizică .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că, la momentul cesiunii părților sociale de către .X., respectiv la data de 02.03.2007, contra sumei de .X. euro, reprezentând în echivalent la cursul specificat în contract din

23.02.2007 valoarea de .X. lei include și cele 8 licențe netransferabile;

De asemenea, conform balanței de verificare pentru luna februarie 2007, .X. S.R.L. deținea în patrimoniu licențe în valoare de .X. lei în contul 208, echipamente tehnologice în valoare de .X. lei în contul 213.01, disponibilități în cont bancar 200 lei în contul 512.01, profit contabil în suma de .X. lei înregistrat în contul .X. și obligații față de asociați în suma de .X. lei înregistrate în contul 455.01 valoarea societății determinată pe baza datelor din contabilitate este de .X. lei reprezentând capitaluri proprii.

Organele de inspecție fiscală au constatat că valoarea societății la tranzacționarea părților sociale este de .X. lei, inclusiv cele 8 licențe netransferate, iar elementele patrimoniale înregistrate în contabilitate nu susțin această valoare, aspect de natură să demonstreze că activele înregistrate în contabilitatea .X. S.R.L. sunt subevaluate.

De asemenea, s-a constatat că tranzacționarea licențelor între .X. S.R.L. și .X. S.R.L. s-a realizat la data de 22.01.2007, iar tranzacționarea părților sociale ale .X. S.R.L., între .X., pe o parte și .X. S.R.L., respectiv .X. S.R.L., pe de altă parte s-a realizat la data de 02.03.2007, iar între momentul 22.01.2007 și 02.03.2007, piața nu putea să sufere o asemenea modificare de natură să genereze o creștere exponențială a valorii licențelor, având ca efect mărirea în aceeași măsură a valorii societății .X. S.R.L., că urmare la data tranzacționării licențelor 22.01.2007 acestea erau subevaluate, tranzacționarea licențelor realizându-se la un preț care nu este preț de piață.

De asemenea, s-a constatat că în anul 2007, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea .X. S.R.L. a tranzacționat cu factura seria BV VDW nr..X./22.01.2007 un număr de 24 de licențe, iar .X. Timpa a tranzacționat cu factura seria BV VDP nr..X./22.01.2007 o licență, rezultând în cursul anului 2007 că au fost tranzacționate 25 de licențe în valoare de .X. lei(.X. euro x 25 x .X.), din care societatea a declarat suma de .X. lei.

Urmare informațiilor puse la dispoziție de organele fiscale din cadrul Agenției Naționale de Administrare fiscală - Direcția Generală Coordonare Fiscală - Unitatea de Investigații Fiscale cu adresa nr..X./08.07.2013, înregistrată la Direcția Regională a Finanțelor Publice .X. sub nr..X./13.08.2013, respectiv la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. - Inspecție fiscală sub nr..X./20.08.2013, în baza mijloacelor de probă specificate, a dispozițiilor art.6 și art.7 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și a prevederilor art.11, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările în vigoare la data tranzacției, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea tranzacțiilor cu licențele audiovizuale, în scopul reflectării conținutului economic real, prin echivalarea prețului de cesiune a părților sociale aparținând .X. S.R.L. înglobând inclusiv cele 8 licențe netransferabile care nu

se aflau în patrimoniul .X. S.R.L. la data cesiunii părților sociale cu valoarea activului net.

Ca urmare a tranzacționării licențelor în anul 2007, organele de inspecție fiscală au stabilit un venit impozabil în sumă de .X. lei, pentru care a calculat un impozit pe profit aferent în sumă de **.X. lei**, precum și majorări de întârziere aferente în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**.

Pentru anul 2008, organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 18.06.2008, licențele necesionabile devin transmisibile și sunt vândute de către .X. S.R.L. după cum urmează:

- în baza contractului nr..X./2008 un număr de 6 (șase) licențe vândute direct către .X. S.R.L. înscrise în factura nr..X./18.06.2008, cu suma totală de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei, respectiv .X. lei pe licență.

- în baza contractului nr..X./2008 o licență vândută către .X. S.R.L., înscrisă în factura nr..X.18.06.2008, cu suma totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

În cursul anului 2008 au fost tranzacționate 7 licențe, valoarea acestora fiind de .X. lei (.X. euro x 7 x .X.), valoarea venitului suplimentar neînregistrat fiind de .X. lei, pentru care organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de **.X. lei**, precum și majorări de întârziere aferente în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**.

Din punct de vedere al TVA, organele de inspecție fiscală au constatat că cedarea de licențe audiovizuale reprezintă prestare de servicii, conform art. 129 alin. (1) și alin. (3) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și operațiune impozabilă conform art. 126 alin. (1) lit. c) din același act normativ. Ca urmare, la valoarea rezultată din reîncadrarea tranzacțiilor, conform art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează TVA, stabilind astfel TVA suplimentară de plată în sumă de **.X. lei**, aferentă tranzacțiilor efectuate în anul 2008, pentru care au calculat majorări de întârziere aferente în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit că fapta de vânzare licențe audiovizuale sub prețul pieței, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat, este susceptibilă de încadrarea în prevederile art.9 alin.1 lit.a) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care au încheiat Procesul Verbal nr. .X./22.02.2016 ce a fost înaintat Direcției Naționale Anticorupție – Serviciul Teritorial .X. având în vedere cercetările ce se efectuează de această instituție în dosarul penal nr. .X..

Organele de inspecție fiscală au mai constatat și următoarele:

a. Anul 2007:

Din Declarația 101 pentru anul 2007, depusă sub nr..X./15.02.2008 de către societate, s-a constatat că aceasta a declarat venituri din exploatare în sumă de .X. lei și venituri financiare în suma de .X. lei, rezultând venituri impozabile la calculul impozitului pe profit în sumă de .X. lei.

De asemenea, s-au stabilit nedeductibile în sumă de .X. lei, (.X. lei - .X. lei ct.641 - .X. lei ct..X. - .X. lei ct.681 amortizare deductibilă), pentru care societatea nu a prezentat documente care să justifice deductibilitatea acestora.

La solicitarea organelor de inspecție de prezentare a documentelor financiar-contabile pentru perioada supusă verificării, au fost puse la dispoziție documentele aferente anului 2008, respectiv facturile de achiziție, facturile de livrare, jurnalele de cumpărări, jurnalele de vânzări și balanțele de verificare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că documentele pentru anul 2007 nu au fost puse la dispoziție motiv pentru care cu notificarea înregistrată la societate sub nr..X./03.02.2016 au solicitat prezentarea, până la data de 04.02.2016, ora 10 a documentelor financiar - contabile și contractele încheiate cu partenerii economici pentru anul 2007.

Întrucât în data de 04.02.2016 societatea nu a dat curs notificării nr..X./03.02.2016 de prezentarea a documentelor aferente anului 2007, în conformitate cu prevederile art.4, din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au somat societatea de prezentare a documentelor în regim de urgență în vederea continuării acțiunii de inspecție fiscală, prin somația nr..X./04.02.2016, înregistrată la societate sub nr..X./04.02.2016.

Întrucât societatea nu a prezentat documentele solicitate, organele de inspecție fiscală au întocmit Procesul verbal nr..X./22.02.2016 și Sesizarea Penală nr..X./22.02.2016, prin care au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul .X., sesizare care a fost înaintată Parchetului de pe lângă Judecătoria .X., potrivit informațiilor transmise de Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. cu adresa nr..X./2016 din 18.03.2016 cu privire la faptul că societatea a refuzat să prezinte documentele aferente anului 2007, faptă ce poate fi încadrată la art. 4 din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare

De asemenea, organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art.21, alin.(4), lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și au calculat impozit pe profit suplimentar în sumă

de **.X. lei**, pentru care au calculat majorări de întârziere aferente în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**.

b. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în perioada 2008-2009 în conturile de cheltuieli suma de **.X. lei**, cu următoarea componență:

1) suma de **.X. lei** compusă din:

-suma de **.X. lei** aferentă anului 2008, și

-suma de **.X. lei** aferentă anului 2009, care reprezintă cheltuieli cu achiziții de bunuri efectuate de la **.X. S.R.L.**, **.X. S.R.L.** (hrana animale), **.X. S.R.L.** (Scaun masaj), **.X. S.R.L.** (mașină debitat metale, motofierastrau), **.X. S.R.L.** (gramofon, protector, **.X. Edison**, curie muzicala), **.X. S.R.L.** (**.X.**, pickup, aparat foto cu burduf), **.X. S.R.L.** (motocoasa), **.X. S.R.L.** (troller), **.X. S.R.L.** (balansoar), **.X. S.R.L.** (aragaz, aparat tuns, mașină de spalat), bunuri înregistrate în conturile 6021"Cheltuieli cu materiale auxiliare", 603"Cheltuieli cu obiectele de inventar", 628 „Cheltuieli cu serviciile executate de terti”, pentru punctul de lucru al societății în localitatea **.X. – .X.**, achiziții care nu au legătură cu obiectul de activitate desfășurat de societate și care nu au contribuit la realizarea de venituri impozabile.

În vederea clarificării acestor aspecte s-au solicitat reprezentantului legal al societății explicații scrise prin Nota explicativă nr.**.X./12.02.2016**, întrebările 3 și 6 după cum urmează:

întrebarea 3: Care este destinația achizițiilor constând în pianină, gramofon, cutie muzicală, proiector, **.X. Edison**, etc. și cum au contribuit acestea la realizarea de venituri impozabile/operațiuni taxabile?

Raspuns: Achizițiile pentru aparatul audio-video retro și de colecție, pianina au fost achiziționate pentru realizarea unei expoziții permanente la sediul firmei. Aparatul audio-video s-a cumpărat de la **.X.**, **.X.** și s-a înregistrat drept obiect de inventar în folosință. Pianina s-a înregistrat în contul 231- imobilizări corporale în curs și s-a cumpărat de la PFA **.X.** S-a realizat o expoziție cu aceasta la Muzeul Civilizației Urbane din **.X.** Aceasta în prezent se află la sediul societății

Întrebarea 6. Care este destinația achizițiilor de aragaz, frigider, mașină de spalat, motocoasa etc, cum au contribuit acestea la realizarea de venituri impozabile/operatiuni taxabile?

Raspuns: Achizițiile de aragaz, frigider, mașină de spalat, motocoasa etc au fost efectuate pentru punctu de lucru **.X.-.X.**, pentru dotarea și amenajarea drept spațiu de întâlnire parteneri și agenți de publicitate.

Din analiza datelor furnizate de O.R.C. **.X.** prin adresa nr.**.X./22.08.2013**, înregistrată la A.J.F.P. **.X.-I.F.** sub nr.**.X./28.08.2013**, nu a fost identificat un punct de lucru al societății în localitatea **.X. - .X.**, societatea

nu a înregistrat venituri impozabile din realizarea cheltuielilor în sumă de .X. lei, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit că această sumă este cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit, în conformitate cu prevederile art.21, alin.(1), din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea suma de **.X. lei** compusă din:

- suma de .X. lei aferentă anului 2008 și
- suma de .X. lei aferentă anului 2009, reprezentând achiziții de la societățile enumerate anterior, organele de inspecție fiscală au constat că sunt aferente bunurilor înregistrate în evidența contabilă în conturile de cheltuieli pentru care societatea și-a exercitat dreptul de TVA la momentul achiziției, achiziții care nu au servit pentru realizarea de operațiuni taxabile conform art.145, alin.(2), lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

2) suma de .X. lei compusă din:

- suma de .X. lei aferentă anului 2008, și
- suma de .X. lei aferentă anului 2009, reprezintă cheltuieli înregistrate de societate în cont 605 "Cheltuieli privind energia și apa", facturate de .X. S.A., pentru adresa de consum .X.-.X.,

Din analiza datelor furnizate de O.R.C. .X. prin adresa nr..X./22.08.2013, înregistrată la A.J.F.P. .X.-I.F. sub nr..X./28.08.2013, nu a fost identificat un punct de lucru al societății în localitatea .X. - .X., iar societatea nu a înregistrat venituri impozabile din realizarea cheltuielilor în suma .X. lei, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit, în conformitate cu prevederile art.21, alin.(1), din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea pentru suma de **.X. lei** compusă din:

- suma de .X. lei aferentă anului 2008 și
- suma de .X. lei aferentă anului 2009, reprezentând TVA dedusă de societate aferente facturilor emise de .X. S.A., pentru adresa de consum .X. -.X., organele de inspecție fiscală au stabilit că acestea reprezintă achiziții care nu au servit la realizarea de operațiuni taxabile, încălcându-se astfel prevederile art.145, alin.(2), lit.(a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

3) suma de .X. lei compusă din:

- suma de .X. lei aferentă anului 2008 și
- suma de .X. lei aferentă anului 2009,

aferentă cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe constând în sistem panouri solare achiziționate de la .X. S.R.L. înregistrate de societate în contul 2131 „Echipamente tehnologice”.

Organele de inspecție fiscală au constatat din înscrisurile din registrului inventar decembrie 2008, pus la dispoziție de societate, la gestiunea .X. faptul că figurează înregistrat sistemul solar, cu durată de amortizare de 5 ani și amortizare lunară de .X. lei.

Întrucât panourile solare sunt amplasate la adresa .X.-.X., iar la această adresă nu este declarat un punct de lucru al societății, respectiv, societatea nu a înregistrat venituri impozabile din efectuarea cheltuielilor în suma .X. lei, cheltuială cu amortizarea înregistrată de societate în suma de de .X. lei compusă din: .X. lei aferentă anului 2008 (5 luni x .X. lei/luna) și .X. lei aferentă anului 2009 (12 luni x .X. lei/luna), organele de inspecție fiscală au stabilit că este cheltuială nedeductibilă, conform prevederilor art.21, alin.(1), din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, pentru suma de **.X. lei**, compusă din:

- suma de .X. lei aferentă anului 2008 și
- suma de .X. lei aferentă anului 2009, reprezentând TVA dedusă de societate în baza facturii nr..X.19.06.2008 în valoare totală de .X. lei din care TVA în suma de .X. lei emisă de .X. S.R.L., reprezentând sisteme panouri solare, bunuri care au fost amplasate în .X. -.X. și care nu au legatură cu activitatea economică a societății, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste achiziții nu au servit pentru realizarea de operațiuni taxabile, încălcându-se astfel prevederile art.145, alin.2, lit.(a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

4) suma de .X. lei compusă din:

- suma de .X. lei aferentă anului 2008 și
- suma de .X. lei aferentă anului 2009, reprezintă cheltuieli cu materiale de construcții și tamplarie PVC înregistrate în contul 6021 "Cheltuieli cu materiale auxiliare", și în contul 6028 „Cheltuieli privind alte materiale consumabile”, „necesare pentru amenajarea unui spațiu din .X. -.X., drept punct zoo și spațiu pentru team - building cu agenții de publicitate din orașele mari din țară (București, Cluj)”

Din verificarea documentelor puse la dispoziție de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost identificate venituri obținute din activitatea de gradină zoologică, iar potrivit datelor furnizate de Primăria Orașului .X. prin adresa nr..X./12.02.2016, înregistrată la A.J.F.P. .X.-I.F. sub nr..X./11.02.2016, la .X.-.X. figurează „construite două case de vacanță”.

Întrucât la adresa din .X.-.X. nu este declarat un punct de lucru al societății și nu au fost identificate venituri obținute dintr-o activitate desfășurată în acea locație, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuielile cu materialele de construcție în sumă de .X. lei, că și cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit, conform prevederilor art.21, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul

Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, pentru suma de **.X. lei** compusă din:

- suma de .X. lei aferentă anului 2008 și

- suma de .X. lei aferentă anului 2009, reprezentând TVA dedusă de societate în baza facturilor de achiziție reprezentând materiale de construcții și tâmplărie PVC înregistrate în conturile de cheltuieli, materiale care au fost necesare pentru amenajarea drept punct zoo și spațiu pentru team-buildin în .X. -.X., spațiu ce nu figurează ca fiind punct de lucru, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste achizițiile nu au servit la realizarea de operațiuni taxabile fiind încălcate prevederile art.145, alin.2, lit.(a) din Lcgea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

5) suma de .X. lei compusă din:

- suma de .X. lei aferentă anului 2008 și

- suma de .X. lei aferentă anului 2009, reprezintă cheltuieli rezultate din depășirea plafonului de deductibilitate a cheltuielilor sociale, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a efectuat cheltuieli în interesul angajaților în suma de .X. lei compusă din:

- suma de .X. lei aferentă anului 2008 și

- suma de .X. lei aferentă anului 2009, reprezentând cheltuieli cu servicii de cazare și alte servicii prestate facturate de .X. S.R.L., .X. S.R.L. și Complex Hotelier .X. înregistrate în cont 628 „Cheltuieli cu alte servicii executate de terti” și de .X. S.R.L. pentru organizare evenimente.

Organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea plafonului de deductibilitate a cheltuielilor sociale, în limita unei cote de 2% aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit prevederilor art.21, alin.(3), lit.e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare după cum urmează:

-anul 2008 cheltuieli cu salariile personalului înregistrate în cont 641 = .X. x 2% = .X. lei cheltuieli deductibile în anul 2008, rezultă cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei (.X. lei -.X. lei),

-anul 2009 cheltuieli cu salariile personalului înregistrate în cont 641 = .X. x 2% = .X. lei cheltuieli deductibile în anul 2009, rezultă cheltuieli nedeductibile în suma de .X. lei (.X. lei - .X. lei).

De asemenea, pentru suma de **.X. lei** compusă din:

- suma de .X. lei aferentă anului 2008 și

- suma de .X. lei aferentă anului 2009, reprezentând TVA dedusă de societate la cheltuielile de cazarea și alte servicii prestate de către .X. S.R.L., .X. S.R.L. servicii de protocol pentru salariați și factura nr..X./17.12.2008 emisă de .X. S.R.L. în valoare totală de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentând organizare eveniment, "care au constat în închiriere de aparatură audio (stație amplificare și pentru mixaj pentru DJ)", pentru depășirea plafonului de 2% prevăzut le lege, organele de inspecție

fiscală au procedat la colectarea de TVA în sumă de .X. lei pentru anul 2008 și TVA în suma de .X. lei pentru anul 2009, conform prevederilor pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

6) Pentru suma de **.X. lei**, reprezentând TVA dedusă de societate pentru cheltuielile de protocol, cheltuieli considerate de către societate că fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit, pentru care societatea nu a procedat la regularizarea TVA, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea de TVA în sumă de .X. lei pentru anul 2008 și TVA în sumă de .X. lei pentru anul 2009, conform prevederilor pct.12 din HG nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

7) Referitor la TVA-ul în sumă de **.X. lei** aferentă anului 2009, reprezentând TVA dedusă de către societate aferentă cheltuielilor cu serviciile de cazare și alte servicii prestate, înregistrate în cont 628 „Cheltuieli cu alte servicii executate de terți”, facturate de .X. S.R.L. și Complexul Hotelier .X., pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile de cazare nu au fost utilizate pentru salariații societății, și nu a prezentat documente din care să rezulte efectuarea serviciilor de cazare asigurate pentru colaboratori, agenți de publicitate, firme partenere, respectiv că acestea au fost destinate realizării de operațiuni taxabile, organele de inspecție fiscală au stabilit că TVA în sumă de .X. lei aferentă anului 2009 este nedeductibilă conform prevederilor art.145, alin.2, lit. (a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

8) suma de .X. lei compusă din:

- suma de .X. lei aferentă anului 2008, și
- suma de .X. lei aferentă anului 2009, reprezintă cheltuieli cu servicii turistice destinate deplasărilor externe ale asociatului și ale administratorului, facturate de către .X. S.R.L., .X., .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei reprezintă cheltuieli efectuate în favoarea asociatului și administratorului, cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit, potrivit art.21, alin.(4), lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

9) suma de **.X. lei** înregistrată de societate în luna ianuarie 2009 în contul 628 ”Cheltuieli cu alte servicii executate de terți”, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în jurnalul de cumpărări la poziția 48 menționând documentul cu nr. .X./13.01.2009 cu explicația „alte cheltuieli cu servicii prestate de terți” în valoare totală de .X. lei din care TVA

în sumă de .X. lei, documentul cu nr..X./13.01.2009 nu a fost prezentat, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit suma .X. lei ca fiind cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit, în conformitate cu prevederile art.21, alin.(1), din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a încălcat prevederile art.146, alin.(1), lit.a), din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și au calculat TVA suplimentară în cuantum de .X. lei.

10) suma de .X. lei reprezintă cheltuieli înregistrate în evidența contabilă în contul 628 „Cheltuieli cu alte servicii executate de terti”, aferentă facturii nr. .X./21.03.2008 emisă de .X. S.R.L. în valoare totală de .X. lei, din care TVA .X. lei, cu mențiunea servicii catering conform contract .X./01.03.2008 necesare organizării evenimentelor campaniei "15 ani .X. și .X.", campanie finalizată în 15.05.2008, cu un spectacol organizat pe arena Liceului Sportiv .X. și "Lansare proiect MixXL", cu .X.", organizată în 16.05.2008.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat documente care să susțină efectuarea serviciilor menționate, motiv pentru care au stabilit suma .X. lei ca fiind cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit, în conformitate cu prevederile art.21, alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, iar TVA dedusă de societate este nedeductibilă conform prevederilor art.134, alin.(1), art. 134¹ alin.(4) și art.145, alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

11) suma de .X. lei reprezintă cheltuieli nedeductibile, din totalul sumei de .X. lei aferentă serviciilor de publicitate înregistrate în contul 628 „Cheltuieli cu alte servicii executate de terti”, având următoarea componentă:

- X. lei aferentă serviciilor facturate de .X. S.R.L. ,
- X. lei aferentă serviciilor facturate de .X. S.R.L. ,
- X. lei aferentă serviciilor facturate de .X. S.R.L.

Total 2008 suma de .X. lei,

- X. lei aferentă serviciilor facturate de .X. S.R.L. ,
- X. lei aferentă serviciilor facturate de .X.g S.R.L. ,
- X. lei aferentă serviciilor facturate de .X. S.R.L.

Total 2009 suma de .X. lei,

Organele de inspecție fiscală au constatat din Nota explicativă nr..X./23.02.2016 că serviciile facturate de .X. S.R.L., ca facturi de avans după care s-au emis facturile finale, reprezintă servicii de producție TV (spoturi TV) conform contractului nr. .X./2008, spoturile TV ce trebuiau

difuzate în emisiunile difuzate pe posturile .X. și Mix2TV (care aparțineau de .X. S.R.L.).

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că între .X. S.R.L. și .X. S.R.L. s-au efectuat prestări audio necesare realizării unor filme documentare de către .X. S.R.L. fără să fie prezentat de către societate Contractul 195/2006 în baza căruia s-au efectuat respectivele prestări audio.

Referitor la serviciile facturate de .X. S.R.L., în baza contractului nr. .X./09.10.2008, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea le considera servicii de publicitate în ziarul ".X.ul Tău".

Organele de inspecție fiscală au constatat din Nota explicativă nr. .X./23.02.2016 că serviciile facturate de .X.g S.R.L. reprezintă achiziții de materiale publicitare (pixuri, punji, felicitări, reviste, agende, etc.) necesare în cadrul campaniilor publicitare ce au fost derulate în anul 2009.

Pentru serviciile facturate de către .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor facturate de .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X.g S.R.L., .X. S.R.L. și .X. S.R.L., fapt pentru care au stabilit că aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal conform prevederilor potrivit art.21, alin.(4), lit.m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, și a prevederilor pct.48 date în aplicarea normei citate din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003.

De asemenea, pentru suma de **.X. lei** compusă din :

-suma se .X. lei aferentă anului 2008 și

-suma de .X. aferentă anului 2009, reprezentând TVA dedusă de societate în baza facturilor emise de către .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L. și .X.g S.R.L., reprezentând servicii de publicitate, și având în vedere că societatea nu deține documente justificative care să ateste că serviciile facturate de către furnizorii de servicii au fost efectiv realizate, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA prin neîndeplinirea condițiilor privind faptul generator al taxei, respectiv aplicabilitatea prevederilor art.134, alin.(1), art. 134¹, alin.(4) și art.145, alin. (1) și (2) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

12) suma de **.X. lei** reprezintă cheltuieli de transport, cu materiale de construcții și lucrări de construcții, cheltuieli pe care organele de inspecție fiscală au constatat că societate le-a dedus în baza facturilor emise de către .X. S.A. și .X. S.R.L. aferente anului 2008, înregistrate în contul 628 "Alte cheltuieli executate de terti".

Din documentele prezentate și din înscrisurile furnizate, organele de inspecție fiscală au constatat că toate aceste cheltuieli au fost utilizate la adresa .X.-.X., locație unde nu este declarat un punct de lucru al societății și fără să fie identificate venituri obținute dintr-o activitate desfășurată în acea

locație, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuielile în sumă de .X. lei ca și cheltuială nedeductibilă, conform prevederilor art.21, alin.(1), din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, pentru suma de .X. lei reprezentând TVA dedusă de societate în anul 2008, în baza facturilor nr..X./09.04.2008 emisă de .X. S.R.L. în valoare totală de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei reprezentând lucrări de construcție, respectiv factura nr..X./01.08.2008 în valoare totală de .X. lei din care TVA .X. lei emisă de .X. SA, reprezentând materiale de construcții și transport, organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările de construcție și materialele achiziționate au fost utilizate la adresa din .X.-.X. (adresă care nu figurează ca punct de lucru), motiv pentru care organele de inspecție fiscale au stabilit că TVA în sumă de .X. lei este nedeductibilă, fiind încălcate prevederile art.145, alin.2, lit.(a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

13) suma de .X. lei compusă din:

- suma de .X. lei aferentă anului 2008 și
- suma de .X. lei aferentă anului 2009, reprezintă cheltuieli cu amortizarea înregistrată de către societate în evidenta contabilă în contul 6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" aferentă clădirilor care nu sunt destinate realizării de venituri impozabile.

Potrivit registrului inventar valabil pentru anul 2008 și 2009, a documentelor puse la dispoziție de societate, respectiv fișa analitică a contului 6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" pentru anul 2008, apar evidențiate ca și mijloace fixe - grupa „clădiri” următoarele:

- Clădire în .X., str..X., cu valoarea de inventar de .X. lei și amortizare lunara în sumă de .X. lei, cu o perioadă de amortizare de 10 ani,
- Clădiri în .X. cu valoarea de inventar de .X. lei și amortizare lunară în sumă de .X. lei, cu o perioadă de amortizare de 10 ani,
- Clădiri în .X. cu valoarea de inventar de .X. lei și amortizare lunară în sumă de .X. lei, cu o perioadă de amortizare de 10 ani.

Din informațiile furnizate de ORC .X. cu adresa nr..X.122.08.2013 și potrivit declarației de mențiuni nr..X./07.03.2001, organele de inspecție fiscală au constatat că la adresa din .X., str. .X. nr. .X. este domiciliul .X., administratorul societății, iar la adresele din .X. și .X. nu figurează puncte de lucru ale societății și nu au fost identificate venituri realizate în aceste locații, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de .X. lei este nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, conform prevederilor art.21, alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, pentru suma de **.X. lei** reprezentând TVA dedusă de societate în baza facturii nr.**.X./28.12.2009** emisă de **.X. S.R.L. București** în valoare totală de **.X. lei** din care TVA în sumă de **.X. lei** pentru achiziția unui apartament care însă nu a servit la realizarea de operațiuni taxabile, organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibilă TVA în perioada în care s-a dedus valoarea acesteia, conform prevederilor art.145, alin. 2, lit.(a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

14) suma de **.X. lei** aferentă anului 2009, reprezintă cheltuieli cu serviciile de cazare și alte servicii prestate pentru colaboratori, agenți de publicitate, firme partenere cu ocazia deplasării acestora în **.X.**, pentru încheierea de contracte de publicitate, facturate de **.X. S.R.L.** și Complex Hotelier **.X.** și înregistrate de societate în contul 628 „Cheltuieli cu alte servicii executate de terți”, fără că societatea să prezinte documente din care să rezulte efectuarea acestor servicii pentru colaboratori, agenți de publicitate, firme partenere, și respectiv că acestea au fost destinate realizării de venituri impozabile, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de **.X. lei** aferentă anului 2009 este nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, conform prevederilor art.21, alin.4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

15) Din verificarea facturilor emise în anii 2008 și 2009, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în jurnalele de vânzări aferente perioadei 2008-2009 facturile de stornare reprezentând servicii de publicitate, facturate anterior perioadei verificate, fără că societatea să prezinte documente care să sustina realizarea operațiunii de stornare.

Întrucât societatea nu a făcut dovada realizării demersurilor legale, conform dispozițiilor legate pentru scăderea din gestiune a creanțelor, organele de inspecție fiscală au procedat la repunerea veniturilor impozabile prin neacceptarea facturilor de stornare în suma de **.X. lei** aferente anului 2008 și venituri stornate în suma de **.X. lei** aferente anului 2009, luate în calcul la determinarea profitului impozabil și a impozitului pe profit, potrivit prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare TVA colectată stornată a fost repusă de către organele de inspecție fiscală la perioada la care a fost stornată prin neacceptarea operațiunilor de stornare astfel:

- TVA colectată în sumă de **.X. lei** a fost repusă pentru anul 2008 și
- TVA colectată în sumă de **.X. lei** a fost repusă pentru anul 2009.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar pentru perioada 2008-2009 impozit pe profit în sumă de **.X. lei**, pentru care a calculat majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au calculat TVA suplimentară de plată în sumă de **.X. lei**, pentru care a calculat majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**.

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

A. Aspecte procedurale:

Referitor la motivele invocate de contestatară privind nelegalitatea și netemeinicia actului administrativ fiscal atacat, se reține că, **.X. S.R.L.** solicită anularea Deciziei de impunere nr.F-**.X./14.03.2016**, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-**.X./14.03.2016**, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

1. Referitor la nerespectarea prevederilor art.7 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se reține că:

“1. Potrivit prevederilor art.7 alin(2) și art.12 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

7. Rolul activ

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz”.

Din analiza prevederilor legale mai sus explicitate, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, au obligația să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

De asemenea, organul fiscal este cel care decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de

limitele prevăzute de lege.

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală, au solicitat atunci când s-a impus, clarificări de la contestatară, la dosarul cauzei aflându-se adresele prin care au fost solicitate documente și explicații/procese verbale.

Întrucât, prin răspunsurile prezentate la o parte din întrebări, societatea nu a prezentat elemente clare și documente justificative care să ateste necesitatea operațiunilor economice pentru care aceste clarificări au fost solicitate, organele de inspecție fiscală au apreciat în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și au adoptat soluția impusă de lege.

2. În ceea ce privește nerespectarea „**Principiului bunei-credințe**” invocat de contestatoare, se reține că buna credință se prezumă, potrivit unui principiu larg recunoscut în dreptul civil roman, consacrat prin art.14(2) din Legea nr.87/2009 republicată privind Codul Civil, iar reaua credință trebuie dovedită, condiție care nu este îndeplinită de contestatoare.

Totodată, se reține că potrivit Deciziei Curții Constituționale nr.73/1995, exercitarea abuzivă a unui drept se produce numai în situația în care dreptul se realizează în alt scop decât acela pentru care legea l-a recunoscut, situație care nu se circumscrie speței, petenta neainvocând niciun argument în acest sens.

3. Cu privire la susținerea contestatoarei referitoare la „**Lipsa avizului de inspecție fiscală**”, organul de soluționare reține următoarele:

Conform art.101 alin.1 și art.102 alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„ART101: Avizul de inspecție fiscală:

(1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să instiinteze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.

ART. 102: Comunicarea avizului de inspecție fiscală:

(4) Emiterea avizului de inspecție fiscală nu este necesară:

a) în cazul controlului inopinat și al controlului încrucisat;

b) în cazul unor acțiuni indeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii;

c) în cazul refacerii inspecției fiscale ca urmare a unei decizii de soluționare a contestației;

d) pentru soluționarea unor cereri ale contribuabilului.”

Din analiza prevederilor legale, mai sus explicitate, se reține că legiuitorul a statuat ca regulă de baza emiterea avizului de inspecție fiscală înainte începerii acțiunii de inspecție fiscală, însă a instituit și excepții, de la regulă.

Organul de soluționare reține că inspecția fiscală s-a inițiat în baza solicitării Direcției Naționale Anticorupție, ca urmare a cercetărilor ce se efectuează în dosarul penal nr..X. înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală- Inspecție Fiscală - Unitatea de Investigații Fiscale sub nr..X./21.05.2013 și transmis organelor de inspecție fiscală.

Astfel, fiind inițiată la solicitarea altor instituții, organele de inspecție fiscală nu aveau obligația transmiterii avizului de inspecție fiscală, situația de fapt încadrându-se la excepția prevăzută de art.102 alin.4 lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data începerii inspecției fiscale.

4. Referitor la susținerea societății potrivit căreia organele de inspecție fiscală au încălcat „**Principiului proporționalității**”, organul de soluționare a contestației nu poate reține în soluționarea favorabilă a cauzei această susținere, în condițiile în care societatea nu face dovada îndeplinirii condițiilor legale prevăzute pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA.

5. Referitor la susținerea societății potrivit căreia au fost „**despășite limitele inspecției fiscale**”, se reține că:

Potrivit prevederilor **art.94 alin.(1) și (5) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare** :

“(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(5) Nu intră în atribuțiile inspecției fiscale efectuarea de constatări tehnico-științifice sau orice alte verificări solicitate de organele de urmărire penală în vederea lămuririi unor fapte ori împrejurări ale cauzelor aflate în lucru la aceste instituții.”

Organul de soluționare reține că acțiunea de inspecție fiscală efectuată la contestatoare a avut obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabil, a respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora, activitate exercitată exclusiv, nemijlocit și neîngrădit prin Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitatile sale subordonate, instituție abilitată să administreze impozite, taxe și

contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

De asemenea, se reține că stabilirea impozitelor și taxelor, respectiv a diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora datorate bugetului de stat reprezintă însăși obiectul inspecției fiscale, conform prevederilor art.94, alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Este adevărat că acțiunea a fost inițiată la solicitarea organelor de cercetare penală, însă a avut în vedere verificarea din punct de vedere fiscal a societății și nu efectuarea de cercetări tehnico-științifice cum eronat susține societatea.

Astfel, competența de efectuare a inspecției fiscale aparține în acest caz A.J.F.P. .X., iar activitatea desfășurată nu reprezintă o activitate de efectuare de constatări tehnico-științifice sau orice alte verificări solicitate de organele de urmărire penală în vederea lămuririi unor fapte ori împrejurări ale cauzelor aflate în lucru la aceste instituții, motiv pentru care nu se poate reține o depășire a limitelor inspecției fiscale astfel cum se exprimă contestatoarea și nici o încălcare a dispozițiilor art.94, alin.(5) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

6. Referitor la susținerea societății potrivit căreia organele de inspecție fiscală au încălcat „**Principiului independenței și a unicității controlului**”, organul de soluționare a contestației reține că societatea a fost supusă mai multor acțiuni de control inopinat/tematic finalizate prin încheierea de Procese verbale. Însă tocmai efectuarea acestor controale au condus la concluzia necesității efectuării unei inspecții fiscale pentru stabilirea situației .

Se reține că nu trebuie confundate formele inspecției fiscale reglementate de prevederilor art.96, alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Formele de inspecție fiscală sunt:

a) inspecția fiscală generală, care reprezintă activitatea de verificare a tuturor obligațiilor fiscale ale unui contribuabil, pentru o perioadă de timp determinată;

b) inspecția fiscală parțială, care reprezintă activitatea de verificare a uneia sau mai multor obligații fiscale, pentru o perioadă de timp determinată”,

cu precizările și metodele de control fiscal, reglementate de art.97 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

Proceduri și metode de control fiscal

(1) În realizarea atribuțiilor, inspecția fiscală poate aplica următoarele proceduri de control:

a) *controlul inopinat, care constă în activitatea de verificare faptică și documentară, în principal, ca urmare a unei sesizări cu privire la existența unor fapte de încălcare a legislației fiscale, fără anunțarea în prealabil a contribuabilului;*

b) *controlul încrucișat, care constă în verificarea documentelor și operațiunilor impozabile ale contribuabilului, în corelație cu cele deținute de alte persoane; controlul încrucișat poate fi și inopinat.*

(2) *La finalizarea controlului inopinat sau încrucișat se încheie proces-verbal.*

(3) *În realizarea atribuțiilor, inspecția fiscală poate aplica următoarele metode de control:*

a) *controlul prin sondaj, care constă în activitatea de verificare selectivă a documentelor și operațiunilor semnificative, în care sunt reflectate modul de calcul, de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat;*

b) *controlul electronic, care constă în activitatea de verificare a contabilității și a surselor acesteia, prelucrate în mediu electronic, utilizând metode de analiză, evaluare și testare asistate de instrumente informatice specializate.*

Organul de soluționare reține că societatea nu a fost supusă unor alte acțiuni de inspecție fiscală decât cea finalizată prin Decizia nr.F-.X./14.03.2016 și care face obiectul soluționării contestației, astfel că nu se poate reține încălcarea dispozițiilor art.105 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, se reține că potrivit art.105 alin.(5) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare:

“(5) Inspecția fiscală se exercită pe baza principiilor independenței, unicității, autonomiei, ierarhizării, teritorialității și descentralizării. “

Organul de soluționare reține că organele de inspecție fiscală au procedat conform prevederilor legale, inspecția fiscală desfășurându-se cu respectarea principiilor independenței, unicității, autonomiei, ierarhizării, teritorialității și descentralizării, principiului securității juridice și al minimeii afectări a activității contribuabilului, iar societatea nu aduce argumente de ce înțelege să invoce acest principiu.

7. Referitor la susținerea societății potrivit căreia organele de inspecție fiscală au încălcat „**Principiul securității juridice și al minimeii afectări a activității contribuabilului**”, organul de soluționare a contestației reține că societatea invocă încălcarea acestui principiu raportat la cel al unicității inspecției fiscale și la dobândirea autorității de lucru judecat, ori așa cum am

arătat principiul unicității inspecției fiscale nu a fost încălcat, iar de autoritatea de lucru judecat nu se poate vorbi atâta timp cât este pentru prima dată când perioada 2007-2009 este supusă inspecției fiscale și analizat dreptul de deducere a cheltuielilor efectuate de societate și TVA aferentă.

8. Referitor la invocarea prescripției dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili impozit pe profit și accesorii aferente pentru anul 2007, organul de soluționare a contestației reține că: organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar ca urmare a verificării operațiunilor .X. S.R.L. începând cu 01.01.2007.

Potrivit prevederilor art.91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale:

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

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

iar potrivit art.23 din același act normativ:

“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.

Conform prevederilor art.92, alin.(2), lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Termenele de prescripție prevăzute la nr.91 se suspendă:

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;”

Din coroborarea dispozițiilor legale suscitade, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, termen care începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Cu privire la invocarea de către societate a faptului că momentul pentru realizarea analizei contextului fiscal privind stabilirea obligațiilor fiscale este cel *”la care are loc o operațiune care generează venituri impozabile se poate*

vorbi de constituirea bazei de impunere, care generează creanțe și obligații fiscale, fie dreptul organului fiscal de a stabili și de a determina obligații fiscale, sau de a stabili termenul de prescripție și de a aplica măsuri de executare silită", nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât societatea a făcut trimitere la toate dispozițiile procedurale și fiscale care stabilesc momentul nașterii creanțelor și obligațiilor fiscale, într-o interpretare personală, subiectivă și ambiguă, evitând să precizeze în concret momentul respectiv și să facă un calcul al prescripției pentru impozitul pe profit care să demonstreze ipoteza susținută de ea.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul diferențelor de impozit pe profit, se constată că aceasta este în stransă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

Conform art.35 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în forma valabilă pentru anul 2007:

„ART. 35 - Depunerea declarațiilor de impozit pe profit :

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

Organul de soluționare reține că societatea a depus declarația privind impozitul pe profit cod 101 pentru anul de raportare 2007 la data de 15.02.2008, înregistrată sub nr..X. la organul fiscal teritorial, Administrația Finanțelor Publice .X., termenul de prescripție începând să curgă cu data de 01.01.2009, iar la momentul inițierii acțiunii de inspecție fiscală, respectiv 02.12.2013 dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale suplimentare reprezentând impozitul pe profit pentru anul 2007 nu era prescris.

9. Referitor la susținerea societății potrivit căreia invocarea de către organele de inspecție fiscală a Deciziei .X./2011 este nelegală și abuzivă, se reține că Decizia nr. .X./2011 are rol de unificare a practicii organelor fiscale și de interpretare a dispozițiilor de natură procedurală

Această decizie nu face decât să clarifice prevederile legale privind prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligațiile fiscale, iar raportat la temeiurile legale invocate la punctul precedent obligațiile fiscale stabilite pentru anul 2007 nu sunt prescrise.

În concluzie, având în vedere cele expuse mai sus, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele și excepțiile ridicate de contestatară, drept pentru care se va proceda la analizarea pe fond a contestației formulată de .X. S.R.L.

B. Referitor la suma totală de .X. lei, reprezentând :

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei majorări aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități aferente impozitului pe profit;
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei majorări aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei penalități aferente taxei pe valoarea adăugată,

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care constatările din Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./14.03.2016, care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./14.03.2016, contestată, fac obiectul Sesizării penale nr..X./22.02.2016 și Procesului verbal nr..X./22.02.2016 transmise Direcției Naționale Anticorupție - Serviciul Teritorial .X., pentru a se stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute și pedepsite de art.9, alin.1 lit.a) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea .X. S.R.L. deținea în portofoliu în anul 2007 un număr de 24 licențe audiovizuale:

- 4 licențe audiovizuale emise de Consiliul Național al Audiovizualului, în baza Legii audiovizualului nr.504/11.07.2002,
- 20 de licențe audiovizuale în sumă de .X. lei, achiziționate astfel:
 - 10 licențe în valoare de .X. lei (facturile nr..X./25.01.2005, nr..X./01.07.2006, nr..X./10.01.2007, nr..X./10.01.2007) de la .X. S.R.L.
 - 6 licențe în sumă de .X. lei (factura nr..X./01.07.2006) de la .X. S.R.L.
 - 2 licențe în valoare de .X. lei (facturile nr..X./15.03.2006, nr..X./11.04.2007, nr..X./15.03.2006, nr..X./14.04.2007) de la .X. S.R.L.
 - 1 licență în valoare de .X. lei (factura nr..X./10.01.2007) de la .X. S.R.L.
 - 1 licență în valoare de .X. lei (factura nr..X./17.03.2006) de la .X. S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.R.L. a emis câte două facturi pentru două licențe vândute către .X. S.R.L., astfel:

- 1) licență .X./21.10.2004:
 - factura .X./15.03.2006 în valoare de .X. lei
 - factura .X.11.04.2007 în valoare de .X. lei

2) licență .X./21.10.2004:

-factura .X.115.03.2006 în valoare de .X. lei

-factura .X./14.04.2007 în valoare de .X. lei,

însă facturile fiscale nr..X./11.04.2007 și nr..X./14.04.2007 au fost emise de .X. S.R.L. după 22.01.2007, data la care licențele fuseseră deja vândute de .X. S.R.L. către .X. S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în baza Contractului de cedare dobândire licențe, autentificat sub nr..X./22.01.2007 la Birou Notarului Public .X., încheiat între .X. S.R.L. cedent, reprezentată legal de .X. - administrator și .X. S.R.L. în calitate de cesionar- beneficiar reprezentată de .X., cedentul se obligă să cedeze către cesionar un număr de 24 licențe audiovizuale, așa cum au fost nominalizate și înscrise în contract, către .X. S.R.L.

Conform clauzelor Contractului de cedare dobândire licențe nr..X./22.01.2007, organele de inspecție fiscală au constatat că prețul este de 100 euro pentru fiecare licență în parte, iar plata se efectuează la data semnării contractului.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin factura seria .X. nr..X./22.01.2007 emisă de .X. S.R.L. către .X. S.R.L. s-a facturat contravaloarea celor 24 licențe la un preț unitar fără TVA de .X. lei pentru o licență, totalizând o valoare de .X. lei, la care s-a calculat TVA de .X. lei, valoarea totală a facturii este de .X. lei, factura care a fost înregistrată în jurnalul de vânzări aferent lunii ianuarie 2007.

Anterior încheierii Contractului de cedare dobândire licențe nr..X.122.01.2007, la data de 23.12.2006 a fost încheiat Anteacontractul de vânzare cumpărare părți sociale între:

- .X., cetatean roman, domiciliat în Romania, localitatea .X., jud..X., str..X., identificat prin C.I. seria BY nr..X. eliberata de Poliția Municipiului .X. la data de 05 .04.2002, CNP .X., denumit -Promitent vanzator,

- .X. S.R.L., cu sediul în .X., str..X., cod postal .X., numar de ordine în Registrul Comertului .X., CUI .X., capital social 200 RON, reprezentata prin .X., în calitate de administrator, denumit promitent,

- .X. S.R.L., cu sediul în .X., str..X., cod postal .X., numar de ordine în Registrul Comertului .X., CUI .X., capital social 200 RON, reprezentata prin .X., în calitate de administrator, denumit promitent,

- .X., cetatean roman, domiciliat în Romania, localitatea .X., jud..X., str..X., identificat prin C.I. seria BV nr..X., eliberata de Autoritatile .X., la data de 29.11.2001, CNP .X., denumit promitent, si,

- .X. SA, o societate înregistrată în conformitate cu legile statului .X., cu sediul în Via .X., P.O. Box .X., reprezentata de .X., în calitate de imputemicit, denumit promitent cumparator.

Obiectul contractului îl constituie tranzacționarea părților sociale

reprezentând 100% din capitalul social al .X. S.R.L., prețul cesiunii fiind de .X. euro, la care se adaugă impozitul pe venitul din transferul părților sociale de 16%, iar din prețul total suma de .X. euro urmând a fi plătită cu titlu de avans în termen de 3 zile lucrătoare de la data desemnării antecontractului, .X., în calitate de promitent - vânzător, în contul R0.X. deschis la la .X. Bank sucursala .X., diferența de preț plus impozitul pe venitul din transferul părților sociale să fie depus într-un cont escrow, deschis în favoarea Promitentului-vânzător, până la data de 25.01.2007, la cursul BNR din ziua efectuării transferului.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 23.12.2006, .X. deținea calitatea de administrator .X. S.R.L., iar la data cedării celor 24 licențe audiovizuale, .X. S.R.L. și .X. S.R.L. sunt societăți afiliate, relația de posibilă afiliere este dată de deținerea titlurilor de participare, de drepturile de vot în cele două persoane juridice, precum și de posibilitatea controlului efectiv a celor două persoane juridice participante, afilierea este generată de deținerea de către .X. a capitalului social al .X. S.R.L. în proporție de 100% și a calitatii de administrator al .X. S.R.L., precum și de faptul că relația de afiliere este definită de afiliere între persoana fizică .X. și .X., primul detinând calitatea de administrator la .X. S.R.L. și al doilea calitatea de asociat unic la .X. S.R.L.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că există posibilitatea controlării și influențării reciproce a celor două persoane juridice .X. S.R.L. și .X. S.R.L, tranzacțiile derulate între cele două fiind tranzacții controlate.

Din informațiile comunicate de A.N.A.F. prin Procesul verbal nr.X./31.07.2013, pct.2, lit.f, pag.15, organele de inspecție fiscală au constatat că există o relație de rudenie între .X. și .X., în sensul că .X. ar avea calitatea de nepot de verisoara lui .X..

De asemenea, ulterior cedării de .X. S.R.L. către .X. S.R.L. a celor 24 licențe audiovizuale la data de 02.03.2007, .X. a emis decizia asociatului unic al Caner .X. S.R.L. cu nr.1, prin care a decis:

1) Aprobarea retragerii din societate a asociatului unic prin:

a) cesiunea a 16 părți sociale în valoare nominală de 10 lei fiecare și în valoare totală de .X. lei, reprezentând 80% din capitalul social al societății deținute de asociatul unic către .X. S.R.L. („Media”),

b) cesiunea a 4 părți sociale în valoare nominală de 10 lei fiecare și în valoare totală de .X. lei, reprezentând 20% din capitalul social al societății deținute de asociatul unic către .X. S.R.L. („SBS”).

2) Se aprobă semnarea unui contract de cesiune părți sociale având ca obiect transmiterea partilor sociale între .X. S.R.L. în calitate de cedent și Media și SBS în calitate de cesionari, la pretul total de .X. euro.

3) Se revocă din funcția de administrator al .X. S.R.L. dl. .X..

4) Sunt numiți în funcția de administratori cu puteri depline ai societății,

pentru un mandat de 4 ani .X. cetățean danez născut la data de .X. la .X., .X. și .X.- cetățean elvețian, născut la .X., la .X., .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că la aceeași data, respectiv 02.03.2007, între .X. în calitate de cedent, .X. S.R.L. în calitate de cesionar și .X. S.R.L. în calitate de cesionar s-a încheiat Contractul de cesiune părți sociale, prin care .X. cesează 100% capitalul social al .X. S.R.L., după cum urmează:

- cota de 80% către .X. S.R.L., în contravaloarea sumei de .X. euro,
- cota de 20% către .X. S.R.L., în contravaloarea sumei de .X. euro.

Pretul cesiunii este .X. euro și se compune din .X. euro, reprezentând pret net al partilor sociale cesionate, iar diferența de .X. euro reprezintă impozitul pe venit în cota de 16% pentru transferul părților sociale.

Prin Procesul Verbal nr..X./31.07.2013 emis de Direcția Generală Coordonare Fiscală - Unitatea de Investigatii Fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că din totalul de 33 licențe audiovizuale, doar 25 de licențe erau tranzacționabile, restul de 8 licențe putând fi tranzacționate la data de 08.06.2008.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că prețul cesiunii în suma de .X. euro a fost achitat după cum urmează:

- OP /28.12.2006- .X. lei, avansul de .X. euro;
- OP /02.03.2007 - .X. lei, contravaloarea a .X. euro;
- OP /02.03.2007 - .X. lei, contravaloarea a .X. euro;
- OP /18.06.2008 - .X. lei, contravaloarea a .X. euro, în contul R0.X. deschis la .X. Bank sucursala .X., beneficiar .X..

Din coroborarea datelor prezentate privind vânzarea celor 24 licențe de .X. S.R.L. către .X. S.R.L. și a datelor privind cesiunea părților sociale aparținând .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală au constatat că prețul cesiunii licențelor audiovizuale a fost subevaluat, în raport cu prețul real perceput.

Organele de inspecție fiscală au constatat că transferul licențelor audiovizuale între societățile controlate în comun de către .X., .X. și .X. s-a realizat prin interpunerea .X. S.R.L., societate înființată cu scopul de a facilita transferul licențelor audiovizuale către alte societati și a sumelor rezultate din tranzacții către persoana fizică .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că, la momentul cesiunii părților sociale de către .X., respectiv la data de 02.03.2007, contra sumei de .X. euro, reprezentând în echivalent la cursul specificat în contract din 23.02.2007 valoarea de .X. lei include și cele 8 licențe netransferabile;

De asemenea, conform balanței de verificare pentru luna februarie 2007, .X. S.R.L. deținea în patrimoniu licențe în valoare de .X. lei în contul 208, echipamente tehnologice în valoare de .X. lei în contul 213.01, disponibilități

în cont bancar .X. lei în contul 512.01, profit contabil în suma de .X. lei înregistrat în contul .X. și obligații față de asociați în suma de .X. lei înregistrate în contul 455.01 valoarea societății determinată pe baza datelor din contabilitate este de .X. lei reprezentând capitaluri proprii.

Organele de inspecție fiscală au constatat că valoarea societății la tranzacționarea părților sociale este de .X. lei, inclusiv cele 8 licențe netransferate, iar elementele patrimoniale înregistrate în contabilitate nu susțin această valoare, aspect de natură să demonstreze că activele înregistrate în contabilitatea .X. S.R.L. sunt subevaluate.

De asemenea, s-a constatat că tranzacționarea licențelor între .X. S.R.L. și .X. S.R.L. s-a realizat la data de 22.01.2007, iar tranzacționarea părților sociale ale .X. S.R.L., între .X., pe o parte și .X. S.R.L., respectiv .X. S.R.L., pe de altă parte s-a realizat la data de 02.03.2007, iar între momentul 22.01.2007 și 02.03.2007, piața nu putea să sufere o asemenea modificare de natură să genereze o creștere exponențială a valorii licențelor, având ca efect mărirea în aceeași măsură a valorii societății .X. S.R.L., că urmare la data tranzacționării licențelor 22.01.2007 acestea erau subevaluate, tranzacționarea licențelor realizându-se la un preț care nu este preț de piață.

De asemenea, s-a constatat că în anul 2007, societatea .X. S.R.L. a tranzacționat cu factura seria BV VDW nr..X./22.01.2007 un număr de 24 de licențe, iar .X. a tranzacționat cu factura seria BV VDP nr..X./22.01.2007 o licență, rezultând în cursul anului 2007 că au fost tranzacționate 25 de licențe în valoare de .X. lei(.X. euro x 25 x .X.), din care societatea a declarat suma de .X. lei.

Urmare informațiilor puse la dispoziție de organele fiscale din cadrul Agenției Naționale de Administrare fiscală - Direcția Generală Coordonare Fiscală - Unitatea de Investigații Fiscale cu adresa nr..X./08.07.2013, înregistrată la Direcția Regională a Finanțelor Publice .X. sub nr..X./13.08.2013, respectiv la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. - Inspecție fiscală sub nr..X./20.08.2013, în baza mijloacelor de probă specificate, a dispozițiilor art.6 și art.7 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și a prevederilor art.11, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările în vigoare la data tranzacției, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea tranzacțiilor cu licențele audiovizuale, în scopul reflectării conținutului economic real, prin echivalarea prețului de cesiune a părților sociale aparținând .X. S.R.L. înglobând inclusiv cele 8 licențe netransferabile care nu se aflau în patrimoniul .X. S.R.L. la data cesiunii părților sociale cu valoarea activului net.

Ca urmare a tranzacționării licențelor în anul 2007, organele de inspecție fiscală au stabilit un venit impozabil în sumă de .X. lei, pentru care a

calculat un impozit pe profit aferent în sumă de **.X. lei**, precum și majorări de întârziere aferente în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**.

Pentru anul 2008, organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 18.06.2008, licențele necesionabile devin transmisibile și sunt vândute de către .X. S.R.L. după cum urmează:

- în baza contractului nr..X./2008 un număr de 6 (șase) licențe vândute direct către .X. S.R.L. înscrise în factura nr..X./18.06.2008, cu suma totală de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei, respectiv .X. lei pe licență.

- în baza contractului nr..X./2008 o licență vândută către .X. S.R.L., înscrisă în factura nr..X.18.06.2008, cu suma totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

În cursul anului 2008 au fost tranzacționate 7 licențe, valoarea acestora fiind de .X. lei (.X. euro x 7 x .X.), valoarea venitului suplimentar neînregistrat fiind de .X. lei, pentru care organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de **.X. lei**, precum și majorări de întârziere aferente în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**.

Din punct de vedere al TVA, organele de inspecție fiscală au constatat că cedarea de licențe audiovizuale reprezintă prestare de servicii, conform art. 129 alin. (1) și alin. (3) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și operațiune impozabilă conform art. 126 alin. (1) lit. c) din același act normativ. Ca urmare, la valoarea rezultată din reîncadrarea tranzacțiilor, conform art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează TVA, stabilind astfel TVA suplimentară de plată în sumă de **.X. lei**, aferentă tranzacțiilor efectuate în anul 2008, pentru care au calculat majorări de întârziere aferente în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit că fapta de vânzare licențe audiovizuale sub prețul pieței, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat, este susceptibilă de încadrarea în prevederile art.9 alin.1 lit.a) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care au încheiat Procesul Verbal nr. .X./22.02.2016 ce a fost înaintat Direcției Naționale Anticorupție – Serviciul Teritorial .X. cu adresa nr. .X./22.02.2016, având în vedere cercetările ce se efectuează de această instituție în dosarul penal nr. .X..

În drept, potrivit prevederilor art.277 alin.(1) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

“(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă”.

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./14.03.2016, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr.F-.X./14.03.2016, contestate și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Aceasta interdependență constă în faptul că pe de o parte societatea a declarat și înregistrat venituri și a colectat TVA în cuantum mai mic decât cel real, prin vânzarea licențelor sub prețul pieței, către persoane afiliate, ceea ce a condus astfel la susținerea rezonabilă de ascundere a sursei impozabile sau taxabile.

Astfel, organele de inspecție fiscală au înaintat Direcției Naționale Anticorupție – Serviciul Teritorial .X. adresa nr..X./22.02.2016 și Procesul Verbal nr. .X./22.02.2016, privind vânzarea licențelor deținute de societate către persoanele afiliate, în vederea continuării cercetărilor ce se efectuau deja în dosarul penal nr. .X. pentru stabilirea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art. 9 alin. 1 lit. a) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere suspiciunea rezonabilă a organelor de inspecție fiscală privind diminuarea taxelor și impozitelor datorate bugetului de stat, organul de soluționare apreciază că numai organele de cercetare/urmarire penală, prin mijloace specifice, sunt competente să stabilească dacă sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 alin.1 lit.a) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă

activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că în cauză există suspiciunea ascunderii sursei impozabile și taxabile, cu consecința diminuării obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat.

Afirmațiile societății, privind existența documentelor justificative pentru operațiunile desfășurate, nu sunt de natură să conducă la pronunțarea unei soluții favorabile contribuabilului, întrucât numai organele de cercetare și urmărire penală, în cadrul competențelor de care dispun, pot stabili dacă operațiunile comerciale au fost derulate conform documentelor prezentate de societate, respectiv dacă documentele justificative evidențiate în contabilitatea contestata reflectă realitatea operațiunilor.

Prin Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22, alin.(1) din Codul de Procedură Penală, devenit art.28 alin.(1) din Legea 135/2010 privind Codul de procedură Penală, potrivit cărora *„hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o”*.

Totodată, se reține că prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că *„în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă. Or, într-o atare situație este firesc că procedură administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”*.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a înaintat către Direcția Națională Anticorupție – Serviciul Teritorial .X. adresa nr..X./22.02.2016, precum și Procesul Verbal nr. .X./22.02.2016.

Mai mult, se reține că inspecția fiscală a fost solicitată de Direcția Națională Anticorupție - Serviciul Teritorial .X. care efectuează cercetări cu privire la vânzarea licențelor deținute de .X. S.R.L.

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii.

A proceda altfel, per a contrario, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

De asemenea, practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri.

Având în vedere cele de mai sus, până la finalizarea laturii penale, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedură administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) procedură administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat ori nu.”*

De asemenea, pct.10.2 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, statuează că :

“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedură administrativă, în condițiile art.276 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la finalizarea cauzei penale, se va suspenda soluționarea contestației pentru suma de **.X. lei, reprezentând :**

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei majorări aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități aferente impozitului pe profit;
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei majorări aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei penalități aferente taxei pe valoarea adăugată,
- .X. lei penalități aferente taxei pe valoarea adăugată,

procedură administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile

art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

C. ASPECTE DE FOND:

1. Referitor la impozitul pe profit în suma de .X. lei și accesoriile aferente .X. lei calculate pentru cheltuieli .X. lei aferente anului 2007, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Solutionare a Contestatiilor este investita să se pronunte deca societatea datorează aceste obligații fiscale, în condițiile în care nici cu ocazia inspectiei fiscale și nici odată cu depunerea contestatiei pe calea administrativa de atac nu a depus documente care sa justifice inregistrarea acestor cheltuieli.

În fapt, urmare inspectiei fiscale efectuate, din Declarația 101 pentru anul 2007, depusă sub nr..X./15.02.2008 de către societate, s-a constatat că aceasta a declarat venituri din exploatare în sumă de .X. lei și venituri financiare în suma de .X. lei, rezultând venituri impozabile la calculul impozitului pe profit în sumă de .X. lei.

De asemenea, s-au stabilit nedeductibile în sumă de .X. lei, (.X. lei - .X. lei ct.641 - .X. lei ct..X. - .X. lei ct.681 amortizare deductibila), pentru care societatea nu a prezentat documente care să justifice deductibilitatea acestora.

La solicitarea organelor de inspecție de prezentare a documentelor financiar-contabile pentru perioada supusă verificării, au fost puse la dispoziție documentele aferente anului 2008, respectiv facturile de achiziție, facturile de livrare, jurnalele de cumpărări, jurnalele de vânzări și balanțele de verificare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că documentele pentru anul 2007 nu au fost puse la dispoziție motiv pentru care cu notificarea înregistrată la societate sub nr..X./03.02.2016 au solicitat prezentarea, până la data de 04.02.2016, ora 10 a documentelor financiar - contabile și contractele încheiate cu partenerii economici pentru anul 2007.

Întrucât în data de 04.02.2016 societatea nu a dat curs notificării nr..X./03.02.2016 de prezentarea a documentelor aferente anului 2007, în conformitate cu prevederile art.4, din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au somat societatea de prezentare a documentelor în regim de urgență în vederea continuării acțiunii de inspecție fiscală, prin somația nr..X./04.02.2016, înregistrată la societate sub nr..X./04.02.2016.

Întrucât societatea nu a prezentat documentele solicitate, organele de inspecție fiscală au întocmit Procesul verbal .X./22.02.2016 și Sesizarea

Penală nr..X./22.02.2016, prin care au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul .X., sesizare care a fost înaintată Parchetului de pe lângă Judecătoria .X., potrivit informațiilor transmise de Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. cu adresa nr..X./2016 din 18.03.2016 cu privire la faptul că societatea a refuzat să prezinte documentele aferente anului 2007, faptă ce poate fi încadrată la art. 4 din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art.21, alin.(4), lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și au calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, pentru care au calculat majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor”;

coroborat cu prevederile pct.44 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal:

“Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii.

De asemenea, orice operațiune contabilă trebuie consemnată în momentul efectuării ei, potrivit prevederilor art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991:

“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ”.

Conform Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor se efectuează în baza documentelor justificative. Cheltuielile înregistrate fără documente justificative valabile întocmite care să facă dovada operațiunii nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține ca, întrucât din declarațiile depuse de societate și cele depuse de furnizarii/clientii acesteia

au rezultat neconcordante semnificative, la data inceperii inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala au emis Dispoziția de măsuri nr. .X./05.12.2013 prin care a stabilit în sarcina societății măsura de punctare a achizițiilor și livrarilor efectuate în perioada 2007- 2009.

De asemenea, pornind de la Declarația 101 depusa de contribuabil pentru anul 2007, organele de inspectie fiscala au solicitat documente care sa justifice cheltuielile declarate ca nedeductibile.

La solicitarea organelor de inspectie fiscala de prezentare a documentelor financiar-contabile pentru perioada supusă verificării, documentele pentru anul 2007 nu au fost puse-la dispoziție, motiv pentru care cu notificarea înregistrată la societate sub nr..X./03.02.2016 au solicitat prezentarea, până la data de 04.02.2016, ora 10 a documentelor financiar - contabile și contractele încheiate cu partenerii economici pentru anul 2007.

Se reține ca, intrucât în data de 04.02.2016 societatea nu a dat curs notificării nr..X./03.02.2016 de prezentarea a documentelor aferente anului 2007, în conformitate cu prevederile art.4, din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspectie fiscală au somat societatea de prezentare a documentelor în regim de urgență în vederea continuării acțiunii de inspectie fiscală, prin somația nr..X./04.02.2016, înregistrata la societate sub nr..X./04.02.2016.

De asemenea, intrucât societatea nu a prezentat documentele solicitate, organul de solutionare a contestatiei reține ca organele de inspectie fiscală au întocmit Procesul verbal .X./22.02.2016 și Sesizarea Penală nr..X./22.02.2016, prin care au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul .X., sesizare care a fost înaintată Parchetului de pe lângă Judecătoria .X., potrivit informațiilor transmise de Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. cu adresa nr..X./2016 din 18.03.2016 cu privire la faptul că societatea a refuzat să prezinte documentele aferente anului 2007, faptă ce poate fi încadrată la art. 4 din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Sustinerea contestatarei potrivit careia „împotriva adresei nr..X./19.02.2016 prin care organele de inspectie fiscală au respins cererea societății de prelungire a termenului de 15 zile pentru depunerea documentelor solicitate a formulat o acțiune în contencios prin care a solicitat obligarea intimatului de a repune în termenul de depunere a actelor contabile indicate în Somația nr..X./04.02.2016, care a fost înregistrată pe rolul Tribunalul .X., conform dosar nr..X./2016”, nu poate fi retinuta în solutionarea favorabila a cauzei, intrucât pe de o parte acțiunea în contencios administrativ împotriva acestei adrese nu suspenda solutionarea cauzei pe calea administrativa de atac, iar pe de alta parte, pana la solutionarea prezentei cauze societatea a avut sufient timp pentru refacerea și depunerea

documentelor în susținerea propriei cauze.

Nici susținerea contestatarei potrivit careia *era necesara o analiza distincta a fiecărei categorii de cheltuieli cu indicarea separata a condițiilor care se considera ca nefiind indeplinite, decizia de impunere nefiind motivata din aceste punct de vedere* nu se reține în solutionarea favorabila a cauzei având în vedere ca pe de o parte toate aceste cheltuieli în suma de .X. lei au fost încadrate ca nedeductibile fiscal din același motiv, respectiv neprezentarea de documente justificative, iar pe de alta parte potrivit prevederilor art. 65 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile și completările ulterioare, în vigoare în perioada în care s-a derulat inspectia fiscala:

“(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Astfel, se reține ca în mod legal organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art.21, alin.(4), lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fisca, cu modificările și completările ulterioare și au calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, pentru care au calculat majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, fapt pentru care în temeiul art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. S.R.L. pentru acest capăt de cerere.

2. Referitor la impozitul pe profit aferente cheltuielilor în suma de .X. lei efectuate în anul 2009, precum și la taxa pe valoarea adaugata aferenta în suma de .X. lei, Agenția Naționala de Administrare Fiscala, prin Direcția Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita să se pronunte deca societatea în mod corect a dedus aceste cheltuieli și și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA aferenta, în condițiile în care nu a depus documente care sa justifice inregistrarea acestor cheltuieli în scopul obtinerii de venituri sau efectuării de operatiuni taxabile.

În fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru suma de .X. lei înregistrată de societate în luna ianuarie 2009 în contul 628 "Cheltuieli cu alte servicii executate de terți" în jurnalul de cumpărări la poziția 48 menționând documentul cu nr. .X./13.01.2009 cu explicația „alte cheltuieli cu servicii prestate de terti" în valoare totală de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei, documentul cu nr..X./13.01.2009 nu a fost prezentat, motiv pentru

care organele de inspecție fiscală au stabilit suma .X. lei ca fiind cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit, în conformitate cu prevederile art.21, alin.(1) lit. f), din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a încălcat prevederile art.146, alin.(1), lit.a), din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și au calculat TVA suplimentară în cuantum de .X. lei.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt aplicabile prevederile art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.44 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și cu cele ale art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicata, cu modificările și completările ulterioare, anterior citate, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, iar cheltuielile înregistrate fără documente justificative valabile întocmite care să facă dovada operațiunii nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În materia taxei pe valoarea adăugată, sunt aplicabile prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”

Prin Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, legiuitorul reglementează la pct.46 justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată, astfel:

“46.(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct.73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. [...]”

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că persoana impozabilă, pentru a exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al documentului, inclusiv al facturii care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare.

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese ca societatea nu a prezentat documente care sa justifice inregistrarile efectuate în contabilitate a cheltuielilor în suma de .X. lei pe care le-a considerat deductibile la calculul impozitului pe profit și pentru TVA aferenta pentru care și-a exercitat dreptul de deducere.

Astfel de documente nu au fost prezentate nici cu ocazia depunerii contestatiei pe calea administrativa de atac, societatea invocand doar faptul ca *„organele fiscale stabilesc aceasta cheltuială fără să precizeze ce reprezintă, să furnizeze detalii în legatură cu aceasta, sau să motiveze starea de fapt, încalcând astfel prevederile art.65 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală”*. Aceasta susținere nu poate fi însă retinuta în solutionarea favorabila a cauzei întrucât pe de o parte organele de inspectie fiscala au precizat ca se refera la cheltuieli inregistrate în luna ianuarie 2009 în contul 628 "Cheltuieli cu alte servicii executate de terți" în jurnalul de cumpărări la poziția 48 menționând documentul cu nr. .X./13.01.2009 cu explicația „alte cheltuieli cu servicii prestate de terti", iar pe de alta parte, potrivit prevederilor art. 65 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile și completările ulterioare, în vigoare în perioada în care s-a derulat inspectia fiscala:

“(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Astfel, se reține ca în mod legal organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art.21, alin.(4), lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fisca, cu modificările și completările ulterioare și au calculat impozit pe profit suplimentar în aferent cheltuielilor în suma de .X. lei și nu au acordat drept de deducere pentru TVA în suma de .X. lei, fapt pentru care în temeiul art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. S.R.L. pentru acest capăt de cerere.

3. Referitor la impozitul pe profit aferente cheltuielilor în suma de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. S.R.L. beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în

care societatea nu a justificat cu documente prestarea serviciilor și achizițiilor în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv în scopul realizării operațiunilor sale taxabile, achizițiile nu au legătură cu obiectul de activitate desfășurat de societate, iar .X. S.R.L. nu are puncte de lucru identificate la adresele pentru care au fost achiziționate bunurile și serviciile.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2008-2009, .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă achiziții de bunuri și servicii în suma de .X. lei efectuate de la societățile .X. S.R.L. (componente pești pentru acvariu), .X. S.R.L. (hrană animale), .X. S.R.L. (scaun masaj), .X. S.R.L. (mașină debitat metale, motofierăstrău), .X. S.R.L. (gramofon, proiector, .X. Edison, cutie muzicală), .X. S.R.L. (.X., pickup, aparat foto cu burduf), .X. S.R.L. (motocoasă), .X. S.R.L. (troller), .X. S.R.L. (balansoar), .X. S.R.L. (aragaz, aparat tuns, mașină de spălat), .X. S.A. (energie și apă), .X. S.R.L. (sistem panouri solare), .X. S.A. (materiale construcții) și .X. S.R.L. (lucrări de construcții), aferentă clădirilor situate în .X., Localitatea .X. – .X., .X. Str. .X. nr. .X. și .X., care nu sunt destinate realizării de venituri impozabile, după cum urmează:

- .X. lei cheltuieli aferente achizițiilor de bunuri de la .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L.;
- .X. lei cheltuieli privind energia și apa facturate de .X. S.A.;
- .X. lei cheltuieli aferente achizițiilor de bunuri de la .X. S.R.L.;
- .X. lei cheltuieli aferente achizițiilor de materiale de construcții pentru amenajarea unui spațiu drept punct zoo și pentru Team Building;
- .X. lei cheltuieli aferente achizițiilor de materiale construcții de la .X. S.A.;
- .X. lei cheltuieli aferente lucrărilor de construcții de la .X. S.R.L.).

Potrivit registrului inventar valabil pentru anul 2008 și 2009, a documentelor puse la dispoziție de societate, respectiv fișa analitică a contului 6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" pentru anul 2008, apar evidențiate ca și mijloace fixe - grupa „clădiri” următoarele:

- Clădire în .X., str..X., cu valoarea de inventar de .X. lei și amortizare lunara în sumă de .X. lei, cu o perioadă de amortizare de 10 ani,
- Clădiri în .X. cu valoarea de inventar de .X. lei și amortizare lunară în sumă de .X. lei, cu o perioadă de amortizare de 10 ani,
- Clădiri în .X. cu valoarea de inventar de .X. lei și amortizare lunară în sumă de .X. lei, cu o perioadă de amortizare de 10 ani.

Din informațiile furnizate de ORC .X. cu adresa nr.X.122.08.2013 și potrivit declarației de mențiuni nr..X./07.03.2001, organele de inspecție fiscală

au constatat că la adresa din .X., str. .X. nr. .X. este domiciliul .X., administratorul societății, iar la adresele din .X. și .X. nu figurează puncte de lucru ale societății și nu au fost identificate venituri realizate în aceste locații.

De asemenea, din verificarea documentelor puse la dispoziție de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost identificate venituri obținute din activitatea de gradina zoologică, iar potrivit datelor furnizate de Primăria Orașului .X. prin adresa nr..X./12.02.2016, înregistrată la A.J.F.P. .X.-I.F. sub nr..X./11.02.2016, la .X.-.X. figurează „construite două case de vacanță”, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit, conform prevederilor art.21, alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la TVA în sumă de .X. lei, aferente achizițiilor de bunuri și servicii efectuate de la societățile .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.A., .X. S.R.L., .X. S.A., .X. S.R.L. pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA la momentul achiziției, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste achiziții nu au servit pentru realizarea de operațiuni taxabile conform art.145, alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, urmare inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea a dedus TVA în suma de .X. lei, în baza facturii nr..X./28.12.2009 emisă de .X. S.R.L. București în valoare totală de .X. lei pentru achiziția unui apartament. Intrucat societatea nu a justificat ca achiziția efectuată a servit la realizarea de operațiuni taxabile, organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibilă TVA, conform prevederilor art.145, alin. 2, lit.(a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, în materia impozitului pe profit potrivit prevederilor 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.”

Astfel, organele de inspecție fiscală pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

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

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

coroborat cu prevederile pct.22 din Hotărârii 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.”

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

În materia TVA sunt aplicabile prevederile:

- art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007:

„(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

coroborat cu prevederile pct.45 din Hotărârea nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în 2007:

(4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin.(2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere”.

În raport de prevederile legale citate mai sus, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor și serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese ca societatea a incadrat ca și cheltuieli deductibile acele cheltuieli descrise și la situația de fapt și în raportul de inspectie fiscala efectuate cu achiziția de bunuri și servicii pentru locatii care, așa cum reiese din corespondenta purtata de organele de inspectie fiscala cu organele locale unde sunt amplasate imobilele, cât și din informațiile transmise de ORC .X. la imobilele respective fie figureaza locuinta de domiciliu a domnului .X., administratorul societății, fie figureaza imobile cu destinația „case de vacanta”.

Așadar, întrucât societatea nu a demonstrat ca imobilele în cauza și

achizițiile efectuate pentru acestea nu au concurat la obținerea de venituri impozabile, în mod corect organele de inspecție fiscală au calculat aceste cheltuieli ca și nedeductibile fiscal.

În același sens, în măsura în care societatea nu a demonstrat cu documente, potrivit legii, ca aceste achiziții au fost destinate realizării de operațiuni taxabile nu poate beneficia nici de dreptul de deducere a TVA aferenta.

Referitor la sustinerile contestatarei, potrivit căroră:

- aceste achiziții au fost efectuate pentru clădirile situate în .X. – .X., .X. Str. .X. nr..X. și .X., investiții care sunt supuse amortizării, iar cheltuielile realizate cu investițiile la imobilizările corporale supuse amortizării sunt deductibile, în raport de prevederile art.24 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, iar potrivit prevederilor art.107 alin.2 din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene sunt recunoscute că o componentă a activului, sub forma cheltuielilor ulterioare, investițiile efectuate la imobilizările corporale.

- clădirea situată în .X. .X., urma să fie utilizată în vederea dotării și amenajării spațiului pentru efectuarea unor întâlniri de afaceri pentru obținerea unei clientele noi, întâlniri cu agenții de publicitate, prezentari, etc., investițiile fiind în mod evident realizate cu scopul obținerii unor venituri impozabile.

- potrivit actului constitutiv al societății, obiectele de activitate secundare cu care era înregistrată la ORC, erau numeroase, fapt care permitea lărgirea sferei de cheltuieli necesare obținerii de venituri impozabile, ignorate cu desăvârșire de către organele de inspecție fiscală.

- aprecierile organelor fiscale este una eronată și mai ales nelegală, întrucât cheltuielile realizate cu achiziționarea a diferite produse, sunt supuse deductibilității, prin prisma operațiunii de amortizare la care sunt supuse imobilizările corporale sau necorporale, iar clădirile ce constituie imobilizările corporale sunt în fapt folosite în scopul obținerii unor venituri, tocmai prin realizarea a diverse întâlniri de afaceri cu potențial colaboratori, sau agenți de publicitate.

- achizițiile erau destinate amenajării clădirii din .X.,

„achizițiile constând în pianină, gramofon, cutie muzicală și proiector sunt înregistrate în contabilitate în categoria obiectelor de inventar și puteau fi lesne identificate de către organele de inspecție fiscală la sediul societății prin intermediul unei cercetări la fața locului”, acesta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, critica adusă de .X. S.R.L. nu are legătură cu starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscală la contestatoare, stabilirea cheltuielilor ca nedeductibile nerealizându-se pe considerentul existenței vreunui dubiu cu privire la realitatea achizițiilor, motiv pentru care nu a fost necesară realizarea unei cercetări la fața locului.

- în Decizia nr..X./2008 a Curții de Apel .X., se susține că deductibilitatea este condiționată de obiectul de activitate principal sau secundar efectiv realizat la data înregistrării cheltuielilor, iar că deducerea este justificată în măsura în care este direct legată de domeniul respectiv, organul de soluționare nu le poate reține în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, pe de o parte imobilele în cauză au o altă destinație decât obiectul de activitate al societății, respectiv casa de locuit și case de vacanță, iar pe de altă parte societatea nu a demonstrat cel puțin faptul că aceste imobile ar avea încadrarea de punct de lucru al societății pentru a se verifica mai departe dacă achizițiile în cauză au condus la obținerea de venituri impozabile, respectiv realizarea de operațiuni taxabile.

Cât privește constatarea faptică a bunurilor achiziționate, se reține că organele de inspecție fiscală nu au contestat inexistența acestora, nepunând la îndoială realitatea achizițiilor, ci doar faptul că acestea nu au condus la obținerea de venituri impozabile, respectiv realizarea de operațiuni taxabile.

Se reține că la stabilirea tratamentului fiscal a acestor cheltuieli, organele de inspecție fiscală în raport de atribuțiile conferite de lege, au solicitat prin Notele explicative nr..X.12.02.2016 și nr..X./17.02.2016 .X. S.R.L. să prezinte dovezi din care să rezulte atât declararea ca și puncte de lucru a clădirilor pentru care s-au dedus cheltuielile în cauză, cât și prezentarea de documente justificative din care să rezulte dacă în respectivele spații se desfășoară activități economice, fără a fi prezentate astfel de documente nici organelor de inspecție fiscală și nici celor de soluționare a contestațiilor.

Ca urmare, în temeiul art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. S.R.L. pentru acest capăt de cerere.

4. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei aferente serviciilor de catering prestate de .X. S.R.L., serviciilor de publicitate facturate de .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L. și serviciilor de cazare și alte servicii prestate pentru colaboratori, agenți de publicitate, firme partenere cu ocazia deplasării acestora în .X.,

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. S.R.L. beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor cu achiziția acestor servicii și a taxei pe valoarea adăugată aferentă, în condițiile în

care nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, nu a prezentat documente din care să reiasă prestarea efectivă a serviciilor achiziționate.

În fapt, în urma inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă în contul 628 „Cheltuieli cu alte servicii executate de terți”, cheltuieli deductibile după cum urmează:

- în suma de **.X. lei** aferente facturii nr. .X./21.03.2008 emisă de .X. S.R.L. în valoare totală de .X. lei, din care TVA .X. lei, cu mențiunea servicii catering conform contract .X./01.03.2008 necesare organizării evenimentelor campaniei "15 ani .X. și .X.", campanie finalizată în 15.05.2008, cu un spectacol organizat pe arena Liceului Sportiv .X. și "Lansare proiect MixXL", cu .X.", organizată în 16.05.2008.

- în suma de **.X. lei** aferente serviciilor de publicitate, având următoarea componentă:

- .X. lei aferentă serviciilor facturate de .X. S.R.L. ,
- .X. lei aferentă serviciilor facturate de .X. S.R.L. ,
- .X. lei aferentă serviciilor facturate de .X. S.R.L.

Total 2008 suma de .X. lei,

- .X. lei aferentă serviciilor facturate de .X. S.R.L. ,
- .X. lei aferentă serviciilor facturate de .X.g S.R.L. ,
- .X. lei aferentă serviciilor facturate de .X. S.R.L.

Total 2009 suma de .X. lei

- în suma de **.X. lei** aferente serviciilor de cazare și alte servicii prestate pentru colaboratori, agenți de publicitate, firme partenere cu ocazia deplasării acestora în .X., pentru încheierea de contracte de publicitate, facturate de .X. S.R.L. și Complex Hotelier .X..

Intrucat societatea nu a prezentat documente din care să rezulte efectuarea acestor servicii și respectiv că acestea au fost necesare pentru realizarea de venituri impozabile, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, conform prevederilor art.21, alin.4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodata, nu a acordat dreptul de deducere pentru TVA în suma de **.X. lei** aferentă acestor servicii, fiind încălcate prevederile art.134, alin.(1), art. 134[^]1 alin.(4) și art.145, alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, în materia impozitului pe profit, sunt aplicabile în speță prevederile art.21 alin.1 și art.21 alin. 4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare prevede :

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

“ (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

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

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

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza pricării 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 ”.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că pot fi deduse la calculul profitului impozabil cheltuielile cu prestările de servicii în situația în care îndeplinesc cumulativ mai multe condiții, respectiv societatea dovedește necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității pe care o desfășoară și serviciile să fie efectiv prestate în baza unui contract scris în care să se precizeze serviciile prestate, termenele de execuție, tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pentru întreaga perioadă în care se derulează contractul, iar justificarea prestării serviciilor se face prin situații de lucrări, rapoarte de lucru, studii de piață, expertize sau alte materiale corespunzătoare.

În materia TVA, începând cu data de 01.01.2007 sunt în vigoare prevederile art.134 alin.(1), și art.134¹ alin.(4) și art.145 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 2008-2009:

“134 Faptul generator și exigibilitatea:

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

“134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări serviciilor:

(4) Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și

alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.

„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;”

Prin urmare, având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține că, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Se reține totodată că, dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei, iar exigibilitatea intervine la data la care are loc faptul generator.

Totodată, art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ, stipulează:

“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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 alin.(5);”

coroborat cu pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunii, prevede:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct.78.

Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial. [...]”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile/serviciile respective și se efectuează pe baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) sau în baza

duplicatului facturii, în condițiile în care exemplarul original al facturilor a fost pierdut, sustras sau distrus.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Cu alte cuvinte, persoana impozabilă pentru a avea drept de deducere a TVA aferentă unui bun/serviciu, trebuie să facă în primul rând dovada achiziționării acestuia, respectiv obținerea bunului/serviciului urmare operațiunii de livrare/prestare, operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a TVA.

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./14.03.2016 prezentate detaliat la capitolul II din prezenta decizie și expuse la situația de fapt în cauză, precum și din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

- Cheltuielile în sumă de .X. lei reprezintă serviciile de catering prestate de .X. S.R.L. și deduse de societate, servicii prestate conform .X. S.R.L. în cadrul evenimentelor .X. și .X., campanii finalizate la 15.05.2008 cu un spectacol organizat pe arena Liceului Sportiv .X. și a proiectului MicCI, organizat la 16.05.2008 cu .X..

Se reține că organele de inspecție fiscală prin Nota Explicativă nr..X./23.02.2016 au solicitat informații, explicații și documente, iar .X. S.R.L. a prezentat un material în care sunt înscrise un număr de spoturi pe zile și apariții în diverse media .X., TV, publicații, on-line fără legatură cu .X. S.R.L. care a facturat serviciile de catering și fără să rezulte organizarea unei mese pentru diverși clienți.

- Cheltuielile în sumă de .X. lei reprezintă servicii de publicitate înregistrate de societate în contul 628 „Cheltuieli cu alte servicii executate de terți” facturate de .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X.g S.R.L., cheltuieli deduse de societate.

Din Nota explicativă nr..X./23.02.2016, se reține că serviciile facturate de .X. S.R.L., ca facturi de avans după care s-au emis facturile finale, reprezintă servicii de producție TV (spoturi TV) conform contractului

nr.X./2008, spoturile TV ce trebuiau difuzate în emisiunile difuzate pe posturile .X. și Mix2TV (care aparțineau de .X. S.R.L.).

De asemenea, se reține că între .X. S.R.L. și .X. S.R.L. s-au efectuat prestări audio necesare realizării unor filme documentare de către .X. S.R.L. fără să fie prezentat de către societate Contractul nr. .X./2006 în baza căruia s-au efectuat respectivele prestări audio.

Referitor la serviciile facturate de .X. S.R.L., în baza contractului nr.X./09.10.2008, se reține că societatea le consideră servicii de publicitate în ziarul ".X.ul Tău".

Tot din Nota explicativă nr.X./23.02.2016, se reține că serviciile facturate de .X.g S.R.L. reprezintă achiziții de materiale publicitare (pixuri, pungi, felicitări, reviste, agende, etc.) necesare în cadrul campaniilor publicitare ce au fost derulate în anul 2009.

Pentru serviciile facturate de către .X. S.R.L., se reține că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor.

- Cheltuieli în sumă de .X. lei aferentă anului 2009, reprezintă serviciile de cazare și alte servicii prestate pentru colaboratori, agenți de publicitate, firme partenere cu ocazia deplasării acestora în .X., pentru încheierea de contracte de publicitate, facturate de .X. S.R.L. și Complex Hotelier .X. și înregistrate de societate în contul 628 „Cheltuieli cu alte servicii executate de terți”, fără ca societatea să prezinte documente din care să rezulte efectuarea acestor servicii pentru colaboratori, agenți de publicitate, firme partenere, și, respectiv că acestea au fost și în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Mai mult, precizăm că prin Decizia nr.1325/2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că „efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”.

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

În același sens este și Decizia civilă nr.1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar .X./2/2013:

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

a contribuabilului.

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

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

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

Referitor la argumentul societății conform căruia: „această cheltuială nu poate fi calificată lato senso că fiind o cheltuială cu prestațiile, ea fiind o cheltuială de promovare și căreia [...] îi sunt incidente dispozițiile art.21, alin. (2), lit "i" sau "d" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare” acesta **nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei** întrucât, societatea nu aduce argumente în fapt care să susțină deductibilitatea acestor cheltuieli și se rezumă doar la a indica dispozițiile lit."i"sau "d" ale alin.(2) ale art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar documentele prezentate în susținerea contestației nu sunt relevante pentru a susține ipoteza încadrării în articolul de lege invocat.

Cu privire la materialele invocate de .X. S.R.L. care ar susține realizarea prestațiilor dintre .X. S.R.L. și .X. S.R.L. din datele de 14.07.2008 și 28.08.2009, se reține că acestea reprezintă în fapt, niște adrese emise de .X. S.R.L. către .X. S.R.L. prin care se solicită facturarea de servicii în suma de .X. lei, adresă emisă în data de 14.07.2008, respectiv suma de .X. lei adresă emisă în data de 28.08.2009, adrese ce nu constituie materialul probator în susținerea realizării prestațiilor contractuale.

De asemenea, se reține că aceste adrese se referă la Contractul nr..X./03.01.2008, un alt contract decât cel înscris pe facturile care au stat la baza înregistrărilor contabile, respectiv Contractul nr..X./2006.

Cu privire la presupusa obligație a organului de inspectie fiscală de a solicita informații din partea prestatorilor, organul de soluționare reține că în conformitate cu prevederile art.49 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, este permisiv și nu instituie o obligație în sarcina organului de inspectie fiscală de a solicita astfel de informații din partea terților.

Ca urmare, întrucât societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte că serviciile facturate de către furnizorii de servicii au fost efectiv realizate, în temeiul art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. S.R.L. pentru acest capăt de cerere.

5. Referitor la suma impozitul pe profit aferent cheltuielilor în suma de .X. lei compusă din:

- suma de .X. lei aferentă anului 2008 și
- suma de .X. lei aferentă anului 2009,
aferele cheltuielilor rezultate din depășirea plafonului de deductibilitate a cheltuielilor sociale,

și la TVA în sumă de .X. lei, compusă din:

- suma de .X. lei aferentă anului 2008 și
- suma de .X. lei aferentă anului 2009

Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă aceste acheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit și societatea trebuie sa colecteze TVA aferenta, în condițiile în care acestea au fost încadrate în categoria cheltuielilor sociale și au depășit limita de deductibilitate prevăzută de lege.

În fapt, în perioada 2008 - 2009, societatea a înregistrat în evidența contabilă, cheltuieli în intersul angajaților în sumă de .X. lei compusă din:

- suma de .X. lei aferentă anului 2008 și
- suma de .X. lei aferentă anului 2009, reprezentând cheltuieli cu servicii de cazare și alte servicii prestate facturate de .X. S.R.L., .X. S.R.L. și Complex Hotelier .X. înregistrate în cont 628 „Cheltuieli cu alte servicii executate de terți” și de .X. S.R.L. pentru organizare evenimente.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat, în mod eronat, în evidența contabilă în contul 628 ”Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” aceste cheltuieli și le-au încadrat ca fiind cheltuieli sociale sociale.

Din totalul cheltuielilor în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au stabilit ca și cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil cheltuielile în sumă de .X. lei care depășesc limita de deductibilitate prevăzută de lege pentru cheltuielile sociale.

Organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea plafonului de

deductibilitate a cheltuielilor sociale, în limita unei cote de 2% aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit prevederilor art.21, alin.(3), lit.e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare după cum urmează:

-anul 2008 cheltuieli cu salariile personalului înregistrate în cont 641 = .X. x 2% = .X. lei cheltuieli deductibile în anul 2008, rezultă cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei (.X. lei -.X. lei),

-anul 2009 cheltuieli cu salariile personalului înregistrate în cont 641 = .X. x 2% = .X. lei cheltuieli deductibile în anul 2009, rezultă cheltuieli nedeductibile în suma de .X. lei (.X. lei - .X. lei).

De asemenea, pentru suma de .X. lei compusă din:

- suma de .X. lei aferentă anului 2008 și

- suma de .X. lei aferentă anului 2009, reprezentând TVA dedusă de societate aferenta cheltuielilor de cazarea și alte servicii prestate de către .X. S.R.L., .X. S.R.L. servicii de protocol pentru salariați și factura nr..X./17.12.2008 emisă de .X. S.R.L. în valoare totală de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentând organizare eveniment, "care au constat în închiriere de aparatură audio (stație amplificare și pentru mixaj pentru DJ)", pentru depășirea plafonului de 2% prevăzut le lege, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea de TVA în sumă de .X. lei pentru anul 2008 și TVA în suma de .X. lei pentru anul 2009, conform prevederilor pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

.X. S.R.L. susține că în perioada 2008-2009, a înregistrat în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", sumele de .X. lei -2008 și .X. lei cu titlu de cheltuieli efectuate cu serviciile de cazare în raport de societatea .X. S.R.L., în realitate acestea reprezentând cheltuieli efectuate de către angajații societății în perioada de concediu, astfel că reprezintă cheltuieli deductibile raportat la prevederile art.21 alin.3 lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În drept, în materia impozitului pe profit potrivit art.21 alin.(1) și art.21 alin.(3) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2008:

"(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."

Potrivit acestor prevederi legale sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile precum și cele stabilite prin acte normative în vigoare.

"21 (3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: [...]

c) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra

valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Legii nr.53/2003 - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare”.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că au deductibilitate limitată cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului.

Așa cum a fost modificat prin O.U.G. nr.109/07.10.2009 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“c) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Legii nr.53/2003 - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare.

Intră sub incidența acestei limite, cu prioritate, ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru înmormântare, ajutoarele pentru boli grave sau incurabile și protezele, precum și cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități ori unități aflate în administrarea contribuabililor: grădinițe, creșe, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și al accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști, pentru școlile pe care le au sub patronaj, precum și alte cheltuieli efectuate în baza contractului colectiv de muncă.

În cadrul acestei limite, pot fi deduse și cheltuielile reprezentând: tichete de creșă acordate de angajator în conformitate cu legislația în vigoare, cadouri în bani sau în natură oferite copiilor minori și salariaților, cadouri în bani sau în natură acordate salariaților, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora, ajutoare pentru salariații care au suferit pierderi în gospodărie și contribuția la fondurile de intervenție ale asociației profesionale a minerilor, ajutorarea copiilor din școli și centre de plasament;”.

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate cheltuielile sociale sunt deductibile limitat la calculul profitului impozabil, respectiv în limita unei cote de 2% aplicată la cheltuielile cu salariile personalului.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată sunt incidente pe perioada 2008 - 2009, prevederile pct.6 alin.(11) și alin.(12) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care stipulează:

“(11) În sensul art.128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal:

a) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la titlul II al Codului fiscal.

b) Bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de sponsorizare sau mecenat nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală în cursul

unui an calendaristic se încadrează în limita a 3 la mie din cifra de afaceri determinată potrivit art. 152 alin. (2) din Codul fiscal.

c) Prin bunuri acordate în mod gratuit potrivit destinațiilor prevăzute de lege se înțeleg destinații cum sunt, de exemplu: masă caldă pentru mineri, echipamentul de protecție, materiale igienico-sanitare acordate obligatoriu angajaților în vederea prevenirii îmbolnăvirilor.

Plafonul până la care nu sunt considerate livrări de bunuri cu plată este cel prevăzut prin actele normative care instituie acordarea acestor bunuri.

(12) Încadrarea în plafoanele prevăzute la alin.(11) lit. a) - c) se determină pe baza datelor raportate prin situațiile financiare anuale.

Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste plafoane sponsorizările, acțiunile de mecenat sau alte acțiuni prevăzute prin legi, acordate în numerar. Depășirea plafoanelor constituie livrare de bunuri cu plată și se colectează taxa, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor care depășesc plafoanele.

Taxa colectată aferentă depășirii se calculează și se include în decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoana impozabilă a depus sau trebuie să depună situațiile financiare anuale.”

Prin urmare, potrivit prevederilor în vigoare din data de 01.01.2008, bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor sociale nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la Titlul II al Codului fiscal.

Încadrarea în limitele prevăzute la alin.(3) - (5), respectiv pct.6 alin.(11) se determină pe baza datelor raportate prin situațiile financiare anuale.

Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste limite sponsorizările, acțiunile de mecenat sau alte acțiuni prevăzute prin legi, acordate în numerar.

Depășirea limitelor constituie livrare de bunuri și se colectează taxa pe valoarea adăugată, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată corespunzătoare depășirii, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă depășirii fiind inclusă la rubrica de regularizări din decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au depus situațiile financiare anuale, dar nu mai târziu de termenul legal de depunere a acestora.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei și așa cum s-a reținut la situația de fapt, .X. S.R.L. a considerat ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu „serviciile de cazare” pentru personalul propriu care însă au depășit limita legală.

În vederea clarificării acestor aspecte, se reține că organele de inspecție fiscală au solicitat societății explicații scrise prin Nota explicativă nr..X./23.02.2016, referitor la destinația serviciilor facturate de:

- .X. S.R.L. (nr..X./01.07.2008, nr..X./ 31.07.2008, nr..X./ 31.07.2008, nr..X./30.08.2008, .X./16,09,2008),

- MSC .X. S.R.L. (nr..X./24.04.2009, nr..X./05.08.2009, nr..X./17.08.2009, nr..X./22.08.2009, nr..X./22.08.2009, nr..X./ 25.08.2009, nr..X./30.08.2009, nr..X./07.10.2009, nr..X./ 07.10.2009, nr..X./24.10.2009, nr..X./24.10.2009, nr..X./25.10.2009, nr..X./05.11.2009, nr..X./11.11.2009, nr..X./11.11.2009, nr..X./ 25.11.2009 și nr..X. /26.11.2009),

- și Complex Hotelier .X. (nr..X./01.06.2009 și nr..X./01.08.2009) și opțiunile care permit exercitarea dreptului de deducere.

Din răspunsul oferit de către societate prin Nota explicativă nr..X./23.02.2016, se reține că destinația serviciilor primite de la .X., au fost salariatăii societății pentru perioada de concediu, cheltuieli considerate ca fiind realizate în limita prevăzută pentru cheltuielile sociale, deductibile până la 2% din fondul de salarii.

De asemenea în anul 2008, se reține că societatea a înregistrat în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", factura nr..X./17.12.2008, emisă de .X. S.R.L. în valoare totală de .X. lei din care cheltuială în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, reprezentând organizare eveniment.

Prin Notificarea nr..X./26.02.2016, se reține că organele de inspecție fiscală au solicitat contractul încheiat cu .X. S.R.L., iar prin adresa nr..X./29.02.2016 societatea a răspuns că nu deține contractul cu .X. S.R.L., dar anexează factura nr..X./17.12.2008, cu mențiunea că serviciile au constat "în închiriere de aparatura audio (stație amplificare și pentru mixaj pentru DJ) necesar pentru evenimentul anual de sfârșit de an, organizat cu salariatăii societății ."

Se reține că prin contestația formulată, societatea nu a depus documente care să infirme cele constatate și consemnate de organele de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./14.03.2016 care a stat la baza Deciziei de impunere, contestată, iar argumentele invocate nu sunt de natura sa combata aceste constatari, motiv pentru care în mod corect organele de inspecție au procedat la calcularea plafonului de deductibilitate a cheltuielilor sociale, în limita unei cote de 2% aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit prevederilor art.21, alin.(3), lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA aferenta acestor cheltuieli, astfel ca, în temeiul art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. S.R.L.

pentru acest capăt de cerere.

6. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în suma de .X. lei efectuate în perioada 2008 – 2009 pentru servicii turistice destinate deplasărilor externe ale asociatului și ale administratorului, facturate de către .X. S.R.L., .X., .X., Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea beneficiază de dreptul de deducere a acestor cheltuieli, în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei nu rezultă efectuarea respectivelor cheltuieli în scopul realizării veniturilor impozabile ale societății, ci în favoarea asociaților societății, iar prin contestație societatea nu aduce argumente și documente de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în perioada 2008 - 2009, societatea a înregistrat în evidența contabilă, cheltuieli cu servicii turistice destinate deplasărilor externe ale asociatului și ale administratorului în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei reprezintă cheltuiela efectuate în favoarea asociatului și administratorului, cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit, potrivit art.21, alin.(4), lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

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

„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”,

iar potrivit prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

coroborat cu pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

„Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor

contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal”.

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, 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, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

De asemenea, în speță sunt aplicabile și prevederile art.21 alin.4 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

e) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii”.

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, cheltuielile efectuate “în favoarea” asociaților sau acționarilor iau forma unor plăți făcute pentru aceștia, la un nivel superior, constituind actul anormal de gestiune, care nu este făcut în interesul întreprinderii, ci al asociaților.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală au solicitat prin Nota explicativă nr..X./23.02.2016 explicații privind serviciile turistice facturate de către :

- .X. S.R.L. în baza facturilor nr..X./17.06.2008, nr..X./01.08.2008,
- .X. S.R.L. în baza facturilor nr..X./10.12.2009 și nr..X./14.12.2009
- .X. S.R.L. în baza facturilor nr..X./09.09.2009 și nr..X./22.09.2009.

Din răspunsul oferit de către societate prin Nota explicativă nr..X./23.02.2016, se reține că serviciile turistice facturate de către .X. S.R.L., .X. S.R.L. și .X. S.R.L., sunt contravaloarea deplasărilor externe ale asociatului și administratorului, conform fișelor partenerilor, facturile de la .X. S.R.L. fiind achitate de către administrator prin creditare firmă.

De asemenea, se reține că stabilirea caracterului nedeductibil al sumei de .X. lei nu a reprezentat o simplă supoziție a organelor de inspecție fiscală, așa cum susține contestatoarea, ci un fapt demonstrat de organele de inspecție fiscală, simpla înregistrare a sumei pe cheltuieli în baza

documentelor de transport nu demonstrează deductibilitatea cheltuielii în scopul desfășurării activității societății contestatoare, în condițiile în care în documentele de transport sunt înscrisi administratorul și membrii familiilor și nu au fost prezentate ordine de deplasare pentru respectivele cheltuieli, scopul și destinația efectuării deplasărilor în folosul activității contestatoarei.

Afirmatia .X. S.R.L. că aceste cheltuieli cu servicii turistice destinate deplasărilor externe ale asociatului și ale administratorului, facturate de către .X. S.R.L., .X., .X. *sunt deductibile, întrucât se încadrează în prevederile art.21, alin.(2), lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fiind cheltuieli de transport și de cazare în țară și în străinătate efectuate pentru salariați și administratori cu scopul atragerii de clienți* nu a fost susținută nici în timpul inspecției fiscale nici la contestație cu documente și dovezi care să justifice efectuarea cheltuielilor în scopul prevăzut de lege conform celor precizate în conținutul contestației, fapt pentru care nu poate fi reținută în solutionarea favorabila a cauzei

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca și cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile în sumă de .X. lei, motiv pentru care, în temeiul art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. S.R.L. pentru acest capăt de cerere.

7. Referitor la impozitul pe profit aferent veniturilor în sumă de .X. lei stornate în perioada 2008 – 2009 și la TVA colectată aferenta în sumă de .X. lei rezultand din servicii de publicitate ale căror facturi au fost emise pentru servicii facturate, dar neîncasate, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra obligațiilor societății de a înregistra la venituri impozabile și respectiv TVA colectată sumele aferente facturilor stornate în anii 2008 – 2009, în condițiile în care, societatea nu a făcut dovada efectuării demersurilor legale privind scăderea din gestiune a creanțelor.

În fapt, în perioada 2008-2009, societatea a stornat facturile nr.X./17.03.2009, nr.X./17.03.2009, nr.X./24.09.2009, nr.X./24.06.2009 și nr.X./26.03.2008 înregistrate în jurnalele de vânzări aferente unor servicii de publicitate, întrucât aceste facturi au fost emise pentru servicii facturate, dar neîncasate din cauza refuzului la plată.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a făcut dovada realizării demersurilor legale, conform dispozițiilor legale pentru scăderea din gestiune a creanțelor, conform prevederilor art.19 și art.138, lit.d din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificările și completările ulterioare.

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

„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”,

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, 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, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În speță sunt incidente și prevederile **art.138 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal,** cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“Baza de impozitare se reduce în următoarele situații :

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

Aceste prevederi legale, se coroborează cu cele ale **pct.154 din O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:**

“Creanțele incerte se înregistrează distinct în contabilitate”.

și dispozițiilor **pct.46 alin.2 din O.M.F.P. nr.1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv,** care stipulează:

“Scăderea din evidență a creanțelor și datoriiilor ale căror termene de încasare sau de plată sunt prescrise se efectuează numai după ce au fost

întreprinse toate demersurile juridice, potrivit legii, pentru decontarea acestora”.

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală faptul că societatea a stornat facturile cu serviciile de publicitate din perioada anterioară perioadei de verificare, afectând astfel exercițiile financiare ulterioare, respectiv anii 2008 și 2009.

Organul de soluționare reține că societatea în contestație se contrazice, întrucât pe de o parte susține că *"aceste au fost emise pentru servicii facturate, dar neîncasate ca urmare a refuzului la plată"*, pe de altă parte face vorbire de neîncasare *"în situația dată, nu discutăm despre o creanță ale căror termene s-au prescris, ci despre un contract care nu s-a executat, s-a rezoluționat și ca urmare a intervenit stornarea, ca mod de corectare în contabilitate"*, termenii contradictuali fiind motivația stornării, în prima parte susținându-se ca și motivație a stornării veniturilor neîncasarea creanțelor, în cea de a doua parte susținându-se ca motivație a stornării, neexecutarea contractelor.

Se mai reține că temeiurile invocate de contestatoare privesc altă stare de fapt, decât cea reținută la contestatoare, întrucât în mod similar, decizia Curții de Apel Cluj nr.329/2007 la care face trimitere societatea, se refera la situația în care operațiunea comercială nu a avut loc, ori în cauză, contestatoarea susține că motivul stornării facturilor este neîncasarea creanțelor, nu nerealizarea operațiunii, aspect susținut de către .X. S.R.L. și prin Nota explicativă nr..X./09.02.2016.

Cu privire la dispozițiile invocate de contestatoare, respectiv *art.185, alin.(2) din Directiva 112/2006*, dispozițiile ce se referă la ajustarea TVA deductibilă pe motivul neachitării totale sau parțiale, **nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației** întrucât în speță este vorba de ajustarea bazei de impunere și stornarea TVA colectată pe motivul neîncasării totale a creanțelor.

Corectarea erorilor contabile se efectuează conform prevederilor pct.63.5 din O.M.F.P. nr.3053/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, unde se stipulează:

"(5) Corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat."

Stornarea nu reprezintă o reflectare fiscală care să vizeze lucrări sau transformări de bunuri, ci o îndreptare a unor înregistrări eronate ori restabilirea unei situații reale economico-financiare, înregistrare care se efectuează la ambele societăți.

Astfel, din punct de vedere fiscal, contribuabilul are obligația să depună Declarația 101 rectificativă, având în vedere numai suma înregistrată în

contul "Rezultatul raportat" ca și modificare.

Se reține din nota explicativă nr..X./09.02.2016, dată în timpul inspecției fiscale de reprezentanții societății faptul că „*facturile de stornare înregistrate în jurnalele de vânzări aferente perioadei 2008-2009 sunt emise pentru servicii facturate dar neîncasate și refuzate la plată de client*”

Deoarece societatea nu a făcut dovada realizării demersurilor legale, conform dispozițiilor legale, pentru scăderea din gestiune a creanțelor, nu a prezentat documente care să susțină realizarea operațiunii de stornare, nici pe parcursul soluționării căii administrative de atac, iar conform dispozițiilor **pct.46 alin.2 din O.M.F.P. nr.1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv** se poate scădea din evidență creanțele neîncasate, organul de soluționare reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la repunerea la venituri impozabile a sumei de .X. lei pentru anul 2008 și respectiv .X. lei pentru anul 2009 și la colectarea TVA a sumelor de .X. lei și .X. lei, pe motiv de neacceptare a facturilor de stornare.

Prin urmare, în temeiul art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. S.R.L. pentru acest capăt de cerere.

8. Referitor la TVA în suma de .X. aferenta cheltuielilor de protocol considerate de societate nedeductibile fiscal fără a proceda însă la regularizarea TVA, cauza supusa analizei este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscala se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei în condițiile în care pentru aceasta suma societatea nu aduce argumente și nu invoca temeuri de drept în susținerea propriei cauze.

În fapt, prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală nr.F-.X./14.03.2016, .X. S.R.L. deși contesta cuantumul total al TVA stabilită suplimentar, pentru suma de .X. lei reprezentând TVA dedusă de societate pentru cheltuielile de protocol, cheltuieli considerate de către societate că fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit, pentru care societatea nu a procedat la regularizarea TVA, iar organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea de TVA în sumă de .X. lei pentru anul 2008 și TVA în sumă de .X. lei pentru anul 2009, conform prevederilor pct.12 din HG nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal cu modificările și completările ulterioare, contestatara nu aduce argumente și nu invoca

temeiuri de drept în susținerea propriei cauze.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică :

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”,

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora :

„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează :

„ART. 276 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consacrat de prevederile art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249 Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de

lege”, precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea 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 aceluia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.3250/18.06.2010, se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”*.

Se reține că societatea .X. S.R.L. deși contesta cuantumul total al TVA stabilită suplimentar prin Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală nr.F-.X./14.03.2016, pentru suma de .X. lei reprezentând TVA dedusă de societate pentru cheltuielile de protocol, cheltuieli considerate de către societate că fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit, pentru care nu a procedat la regularizarea TVA, nu aduce argumente și nu invoca temeiuri de drept în susținerea propriei cauze.

Astfel, având în vedere reținerile de mai sus, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va **respinge contestația ca nemotivată** pentru acest capat de cerere.

9. În ceea ce privește accesoriile aferente impozitului pe profit și TVA stabilite suplimentar, se reține că potrivit principiului de drept *„accessorium sequitur principale”* acestea urmează soarta principalului.

Astfel, întrucât la cap. III lit. C pct. 1 - 7 din prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația pentru **impozit pe profit în cuantum de .X. lei** și întrucât prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul al

accesoriilor, privind perioada pentru care au fost calculate, quantumul acestora și cota aplicabila, ca o consecință, în baza principiului de drept anterior invocat, va fi respinsă ca neîntemeiată contestația și pentru accesoriile în suma de **.X.lei**, reprezentand:

- .X. lei majorări aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități aferente impozitului pe profit.

De asemenea, întrucât la cap. III lit. C pct. 2 – 5 și pct. 7 din prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația pentru TVA stabilită suplimentar în suma de **.X. lei**, iar la pct. 8 s-a respins ca nemotivată contestația pentru TVA stabilită suplimentar în quantum de **.X. lei** și întrucât prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul al accesoriilor, privind perioada pentru care au fost calculate, quantumul acestora și cota aplicabila, ca o consecință, în baza principiului de drept anterior invocat, va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată contestația și pentru accesoriile în suma de **.X. lei**, reprezentand:

- .X. lei majorări aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei penalități aferente taxei pe valoarea adăugată.

Pentru cele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, se :

DECIDE

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de .X. S.R.L., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală nr.F-.X./14.03.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., respectiv pentru suma de **.X. lei**, **reprezentând :**

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei majorări de intarziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de intarziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei majorări de intarziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei penalități de intarziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative prezentate în motivarea prezentei decizii.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X./14.03.2016, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./14.03.2016, pentru suma de **.X. lei**, reprezentand TVA stabilită

suplimentar.

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./14.03.2016, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./14.03.2016, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei majorări de intarziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de intarziere aferente impozitului pe profit.

4. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./14.03.2016, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./14.03.2016, pentru suma de **.X. lei**, reprezentand:

- .X. lei majorări de intarziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei penalități de intarziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

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.**