



DECIZIA nr.../24.10.2012
privind soluționarea contestației depuse de
S.C. S.R.L. din Reghin,
înregistrată sub nr.../06.04.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de **S.C. S.R.L. din Reghin**, asupra contestației înregistrată sub nr.../06.04.2012, formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../06.03.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../05.03.2012, comunicată petentei la data de 12.03.2012, potrivit confirmării de primire anexate în copie la dosarul cauzei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.... alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestată este de **... lei**, compusă din:

- ... lei reprezentând impozit pe profit;
- ... lei reprezentând dobânzi/majorari de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând dobânzi/majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze cauza.

A) Prin contestația înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș sub nr.../06.04.2012, petenta solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr.../06.03.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite

de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală nr.../05.03.2012, ca fiind netemeinice, invocând următoarele:

Referitor la Cap.III "Taxa pe valoarea adăugată" lit.f) din raportul de inspecție fiscală

- referitor la TVA colectată suplimentar în sumă de ... lei, petenta susține că organele de inspecție fiscală au făcut o apreciere subiectivă când au constatat faptul că *"înregistrările de stornare prin care s-a diminuat stocul de marfă reprezintă lipsă la inventarierea periodică a stocurilor faptice"*;

- potrivit contestatoarei, din Nota explicativă dată de administratorul firmei rezultă că nu erau lipsuri cantitative cu privire la animalele achiziționate, diferența fiind doar valorică față de soldul contului 3711, diferență constatată la inventarierea periodică;

- aceste diferențe trebuie avute în vedere datorită faptului că societatea a achiziționat în perioada 2008 - 2011 un număr foarte mare de animale pentru sacrificare în abatorul propriu, respectiv 26.399 capete porcine, respectiv 151 capete bovine;

- societatea precizează că marea majoritate a porcinelor au fost achiziționate de la Constanța și Ploiești, dar și de pe piața liberă, astfel că au provenit din medii diferite de creștere, au fost deplasate de la distanțe foarte mari, în condiții climatice de călduri mari pe perioada de vară sau frig și ger pe perioada de iarnă, ceea ce a dus la scăderea în greutate pe cale naturală a animalelor;

- prin contestația formulată petenta face o analiză a randamentului la sacrificări la porcine și bovine și concluzionează că :

"Toate aceste aspecte enumerate determină ca valoarea scăzămintelor naturale la animale vii să ducă la o diferență valorică cumulată de ... lei (... lei porcine + lei bovine) aspect care nu a fost luat în considerare de organele fiscale.

Prin cele prezentate dorim să clarificăm aspectul că nu a existat niciodată lipsă în stocul de animale, iar diferența este doar valorică provenită din scăzăminte naturale a greutateii animalelor vii achiziționate pentru sacrificare.

Aceste constatări faptice au dus la efectuarea ajustărilor în contabilitatea SC ... SRL astfel cum au fost consemnate.

Având în vedere faptul că nu se impunea emiterea facturilor de stornare, nefiind cazuri de lipsuri cantitative la stocurile de animale vii, în contabilitatea SC ... SRL s-au mai făcut o serie de ajustări.

Prin aceste ajustări administratorul societății a admis faptul că sumele rezultate din scăzămintele naturale la animalele vii achiziționate nu mai pot fi recuperate astfel că și-a asumat riscul și s-au stins aceste sume din aportul în numerar adus la acoperirea necesarului de lichidități a SC ... SRL.

La acea data a fost găsită singura posibilitate astfel că au fost efectuate înregistrările contabile:

4011 = 4551 lei prin care s-a închis contul de furnizori

4551 = 361 lei prin care s-a diminuat soldul valoric al contului 361

Tot în contextul regularizării valorice a contului 361 s-au mai făcut aricolele contabile: 471 = 361 ... lei

471 = 361 lei

operațiuni care au fost ajustate prin notele contabile: 361 = 471 ... lei

și au fost trecute pe cheltuieli prin articolele contabile: 606 = 361 ... lei

606 = 361 lei".

- referitor la TVA colectată suplimentar în sumă de ... lei, petenta susține că "nici în această situație organele fiscale nu au fost interesate să clarifice aceste aspecte deși societatea conform prevederilor legale are posibilitatea să-și ajusteze erorile sau constatările factice în anul în care s-au constatat cu rectificarea situației fiscale aferente perioadei în care au apărut aceste aspecte.

(...) în fapt nu sunt minusuri la inventariere ci diferențe valorice din scăzăminte naturale în greutate la animalele vii achiziționate, ceea ce nu implică imputarea plății de TVA.

Aceste aspecte ar putea fi analizate în contextul perisabilităților admisibile la pierderile în greutate care pot afecta proporția în care acestea pot fi deductibile și quantumul perisabilităților nedeductibile fiscal, nicidecum incidența TVA-ului asupra acestor sume".

Referitor la Cap.III "Impozitul pe profit" lit.g) din raportul de inspecție fiscală

- față de constatările organelor de control potrivit cărora înregistrarea contabilă: 6021 Cheltuieli cu materialele auxiliare = 3021 Materiale auxiliare lei nu are suport documentar, drept consecință cheltuielile cu materialele auxiliare în sumă de ... lei sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal, societatea susține că "organele fiscale nu au fost interesate să clarifice aceste aspecte deși au luat în discuție Nota explicativă dată de către administratorul firmei";

- contestatoarea susține că aceste materiale consumabile au fost achiziționate cu documente legale și recepționate la intrarea în gestiunea societății în decursul anilor 2008 - 2010, iar utilizarea acestor materiale s-a făcut treptat în funcție de nevoile societății prin forțe proprii, respectiv în regie proprie, astfel:

- s-a betonat curtea abatorului în suprafață de 934 mp;

- s-au confecționat 150 ml linia de dirijare a animalelor vii spre abator de la punctul de descărcare conform normelor sanitare veterinare (din teavă de oțel);

- s-a confecționat 250 ml gard din tablă zincată;

- s-a amenajat un spațiu de 20 mp pentru centrala termică (zidărie, tencuieli, instalații de apă, canalizare, energie electrică);

- aplicat în tot abatorul în suprafață de 435 mp un strat de mozaic special, ușor lavabil și în conformitate cu normele europene sanitare - veterinare;

- placarea cu panouri specifice industriei alimentare a unei suprafețe de 7.482 mp pe pereții abatorului;

- s-au amenajat grupuri sanitare, filtre de control la intrările și ieșirile din punctele de lupcru în suprafață de 130 mp, ș.a.

Potrivit societății, "faptul că aceste lucrări au fost efectiv executate și în care se regăsesc materialele achiziționate pe parcursul perioadei analizate poate fi demonstrat printr-o expertiză tehnică și contabilă".

B) Față de aspectele contestate se reține că, la inspecția fiscală efectuată de organele de control din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Mureș -

Activitatea de Inspecție Fiscală la *S.C. S.R.L. din Reghin*, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr.../05.03.2012 și Decizia de impunere nr.../06.03.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, contestate parțial.

Astfel, potrivit constatărilor redată la cap.III pct.1 "Taxa pe valoarea adăugată" lit.f) din raportul de inspecție fiscală, parțial contestate, în perioada decembrie 2008 - octombrie 2011 societatea a efectuat o serie de înregistrări contabile, inclusiv înregistrări contabile de stornare, pentru justificarea cărora nu a prezentat organelor de control documente, fiind solicitate explicații scrise administratorul societății verificate.

Având în vedere cele consemnate în Nota explicativă dată de administratorul societății, coroborate cu lipsa documentelor justificative privind înregistrările contabile în cauză, organele de control au concluzionat că valorile respective vizează lipsuri la inventarierea periodică ale stocurilor factice de animale, care intră sub incidența prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, fapt pentru care în sarcina unității a fost stabilită **taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă totală de ... lei**, din care societatea contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Totodată, la cap.III pct.3 "Impozit pe profit" lit.g) din raportul de inspecție fiscală s-a constatat că în luna octombrie 2010 unitatea a înregistrat în registrul jurnal în baza NC nr.../31.10.2010:

6021 Cheltuieli cu materialele auxiliare = 3021 Materiale auxiliare lei - înregistrare despre care organele de control au reținut că nu are suport documentar.

Având în vedere explicațiile date de administratorul societății în Nota explicativă (anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală) potrivit cărora "...s-a neglijat emiterea bonurilor de consum pentru materialele achiziționate...", în temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, organele de control au concluzionat că nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile cu materialele auxiliare în sumă de ... lei, efectul fiscal al acestei înregistrări constând în diminuarea impozitului pe profit datorat pentru anul 2010, fapt pentru care în sarcina unității a fost stabilit **suplimentar impozit pe profit în sumă de ... lei** (... lei x 16%).

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei, respectiv a impozitului pe profit suplimentar în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la control s-a stabilit că societatea datorează accesorii, quantumul acestora fiind comunicat de către organele de inspecție fiscală prin adresa nr.../24.04.2012, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../24.04.2012, respectiv în anexele nr.1 și 2 la adresa nr.../17.10.2012, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../18.10.2012, astfel:

- **accesoriile calculate pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei**, aferent constatărilor redată în RIF nr.F-MS .../05.03.2012 la Cap.III, Impozit pe profit, lit.g) sunt **în quantum de ... lei (... lei dobânzi + ... lei penalități de întârziere)**;

- **accesoriile calculate pentru TVA** în sumă de ... lei, aferenta constatărilor redade în RIF nr.F-MS .../05.03.2012 la Cap.III, Taxa pe valoarea adăugata, lit.f) sunt **în cuantum de lei (dobânzi)**.

C) Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere susținerile societății contestatoare și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

I. Referitor la suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - taxa pe valoarea adăugată;

- lei - majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice Mures, prin Biroul Solutionare Contestatii, se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei, în conditiile în care pentru constatarile în baza carora au fost stabilite suplimentar aceste obligatii fiscale, consemnate în Raportul de inspectie fiscala nr..../05.03.2012 și Decizia de impunere nr..../06.03.2012, organele de control au sesizat organele în drept cu privire la existenta indicilor savârșirii unor infractiuni.

În fapt, în lunile septembrie, noiembrie și decembrie 2010 societatea a efectuat următoarele înregistrări contabile de stornare:

Nota contabila (nr./data)	Articol contabil	Suma (lei)
1) N.C. nr...../30.09.2010	3711 = 4011	-
2) N.C. nr...../30.09.2010	3711 = 4011	-
3) N.C. nr./30.11.2010	3711 = 4428	-
4) N.C. nr./31.12.2010	3711 = 4428	- ...
5) N.C. nr./31.10.2011	3711 = 4428	-
6) N.C. nr. .../31.12.2010	5311 = 4427	-

Totodată, în lunile decembrie 2008, octombrie 2010, mai și octombrie 2011 societatea a efectuat următoarele înregistrări contabile:

Nota contabila (nr./data)	Articol contabil	Suma (lei)
7) N.C. nr...../29.12.2008	4011 = 4551
8) N.C. nr. .../31.12.2008	4551 = 361
9) N.C. nr./31.10.2008	471 = 361
10) N.C. nr. .../31.05.2011	471 = 361
11) N.C. nr...../31.10.2011	361 = 471
12) N.C. nr...../31.10.2011	606 = 361
13) N.C. nr./31.10.2011	606 = 361

La Cap.III pct.1 "Taxa pe valoarea adăugată" lit.f) Raportul de inspecție fiscală nr..../05.03.2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..../06.03.2012 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, contestata în speță, organele de control au reținut că societatea nu a prezentat documente care să justifice înregistrările redade mai sus, fapt pentru care au fost solicitate explicații scrise reprezentantului societății.

- Referitor la notele contabile de stornare de la pozițiile 1) - 5) de mai sus, prin Nota explicativa data organelor de control (anexa nr.7 la raportul de inspectie fiscala), administratorul firmei sustine:

"Datorita volumului mare de achizitii de animale (porci, vite) de pe piata libera de la populatie în perioada 2005 - 2010, în Baza Borderourilor de Achizitii, s-au facut receptii atât în contul de marfa 3711, cât si în contul de productie 345, fara sa se colecteze TVA deductibil, dupa cum rezulta din conturile de TVA.

Cu ocazia inventarierilor periodice a stocurilor faptice, s-a constatat ca soldul valoric al contului marfa în contabilitate a fost mult mai mare decât existentul faptic, fapt pentru care s-au facut înregistrările sintetice de stornare ...".

Organele de control au retinut ca societatea recunoaste astfel ca înregistrările de stornare prin care s-a diminuat stocul de marfa cu valoarea de ... lei (... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ... lei) reprezintă lipsă la inventarierile periodice efectuate, fapt pentru care potrivit art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au procedat la **colectarea TVA suplimentară în sumă de ... lei** (... lei x 24/124).

- Referitor la NC nr.../31.12.2010 5311 "Casa în lei" = 4427 "TVA colectată" - ... lei - poziția 6) de mai sus -, organele de control au reținut că înregistrarea contabilă nu are la bază vreun document justificativ, în Nota explicativă administratorul societății susținând că "... este o înregistrare eronată ...". Prin urmare, la control s-a stabilit ca datorată suplimentar TVA în sumă de ... lei, prin contestația formulată această sumă nefiind contestată.

- În ceea ce privește notele contabile nr.../29.12.2008 și nr.../31.12.2008 - pozițiile 7) și 8) de mai sus -, administratorul firmei în Nota explicativa, sustine:

" ... Regularizarea stocului de animale din contul 4551 s-a facut pentru ca s-a descoperit pierderea cauzata de faptul ca acestea nu au mai putut fi valorificate în timp util ..."

Organele de inspectie fiscală au reținut ca prin aceasta se recunoaste, în fapt, o lipsa în stocul de animale în valoare de ... lei, astfel ca, în temeiul prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea datoreaza **suplimentar TVA în suma de ... lei** (... lei x 19%).

- De asemenea, având în vedere explicatia administratorului societatii anterior mentionata, coroborat cu lipsa documentelor justificative referitoare la înregistrările contabile mentionate la pozițiile 9) - 13) de mai sus, organele de control au concluzionat ca valorile respective vizeaza tot lipsuri la stocul de animale în valoare totala de ... lei (... lei + ... lei), fapt pentru care, în temeiul prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit ca societatea datoreaza **suplimentar TVA în suma de ... lei** (... lei x 24%).

Având în vedere constatarile anterioare, redate la Cap.III pct.1 "Taxa pe valoarea adăugată" lit.f) din Raportul de inspectie fiscală nr.../05.03.2012, la control **s-a stabilit TVA suplimentara de plata în quantum total de ... lei** (... lei +

... lei + ... lei + ... lei), din care societatea **contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.**

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la control s-a stabilit că societatea datorează accesorii, cuantumul acestora fiind determinat de organele de inspecție fiscală în anexa nr.2 la adresa nr..../17.10.2012, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr..../18.10.2012, ca fiind **în cuantum de lei reprezentând dobânzi.**

La Cap.V "Alte constatări" lit.b) din Raportul de inspecție fiscală nr..../05.03.2012, organele de control au reținut că prin deconturile de TVA întocmite pentru lunile ianuarie 2011, aprilie 2011 și mai 2011, înregistrate la Administrație Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii sub nr..../25.02.2011, nr..../25.05.2011 și nr..../27.06.2011, SC ... SRL și-a exprimat opțiunea de rambursare a soldului sumei negative de TVA în cuantum total de.. lei (... lei/ luna ianuarie 2011 + ... lei/ luna aprilie 2011 + ... lei/ luna mai 2011) - solicitări soluționate de organul fiscal pe bază de analiză SIN, prin Deciziile de rambursare nr..../03.02.2011, nr..../25.05.2011 și nr...../28.06.2011 fiind acordat drept de rambursare pentru sumele solicitate.

Prin urmare, organele de control au reținut că întrucât în urma constatărilor consemnate la Cap.III pct.1 "Taxa pe valoarea adăugată" lit.a) - f) din Raportul de inspecție fiscală nr..../05.03.2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..../06.03.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, au rezultat sume reprezentând TVA care, nefiind înregistrate de societatea verificată în perioadele respective, au condus la declararea de TVA de rambursat în mod eronat în deconturile întocmite pentru lunile ianuarie 2011, aprilie 2011 și mai 2011, faptele ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art.8 alin.(1) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, astfel că a fost întocmit **Procesul verbal nr..../05.03.2012, prin adresa nr..../09.03.2012** organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de inspecție fiscală **sesizând Parchetul de pe lângă Judecătoria Reghin** în vederea efectuării cercetărilor ce se impun pentru constatarea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii anterior menționate.

La art. art.8 alin.(1) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

"(1) Constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 3 ani la 10 ani și interzicerea unor drepturi stabilirea cu rea-credința de către contribuabil a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, având ca rezultat obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursări sau restituiri de la bugetul general consolidat ori compensări datorate bugetului general consolidat[...]."

În drept, în ceea ce privește obligațiile fiscale suplimentare în suma totală de ... din: taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și majorările de întârziere aferente în suma de lei, mai sus menționate, în speta sunt incidente prevederile art.214 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de

procedura fiscala, republicata, potrivit căroră **“(1) Organul de solutionare competent poate suspenda, prin decizie motivata, solutionarea cauzei atunci când:**

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existenta indiciilor savârsirii unei infractiuni a carei constatare ar avea o înrâurire hotarâtoare asupra solutiei ce urmeaza sa fie data în procedura administrativa;

[...]

(3) Procedura administrativa este reluata la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...].”

Referitor la reluarea procedurii de soluționare a contestației, la pct.10.1. din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.2137/2011, se stipulează că *"Daca prin decizie se suspenda solutionarea contestatiei pâna la rezolvarea cauzei penale, organul de solutionare competent va relua procedura administrativa, în conditiile art. 213 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, numai dupa încetarea definitiva si irevocabila a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedita de catre organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Solutia data de organele de cercetare si urmarire penala trebuie însoțita de rezolutia motivata, atunci când suspendarea a fost pronuntata pâna la rezolvarea cauzei penale. Daca solicitarea de reluare a procedurii de solutionare apartine împuternicitului contestatorului, altul decât cel care a formulat contestatia, acesta trebuie sa faca dovada calitatii de împuternicit, conform pct. 2.2 - 2.4 din prezentele instructiuni"*.

În cauza, obiectul litigiului izvoraste din constatarile consemnate de organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. Mures - Activitatea de Inspectie Fiscala la cap.III pct.1 “Taxa pe valoarea adăugată” lit.f) din Raportul de inspectie fiscală nr.../05.03.2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.../06.03.2012 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, constatări potrivit carora în perioada decembrie 2008 - octombrie 2011 societatea a efectuat o serie de înregistrări contabile, inclusiv înregistrări contabile de stornare, pentru justificarea căroră nu a prezentat organelor de control documente, influența fiscală a acestor constatări constând în declararea eronată a TVA prin întocmirea și depunerea la organul fiscal a unor deconturi de TVA care nu reflectau realitatea - deconturi în baza căroră, în urma soluționării de către organul fiscal, pe bază de analiză SIN, a solicitărilor contribuabilului de rambursare a sumelor negative de TVA, societatea a beneficiat de suma totală de ... lei.

Aceste fapte ar putea întruni elementele constitutive ale infractiunii prevăzute la art.9 alin.(1) li.b) si lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, aspecte despre care, asa cum s-a aratat în continutul prezentei decizii, au fost sesizate organele de urmarire abilitate pentru efectuarea cercetarilor.

În consecinta, numai în funcție de stabilirea cauzelor care au condus la diminuarea obligățiilor fiscale se poate asigura soluționarea legală și temeinică a

contestației, solutionarea cauzei pe latura penala putând determina adoptarea unor solutii diferite în ceea ce priveste mentinerea sau anulara obligatiilor fiscale stabilite prin actul atacat urmare acestor constatari. Astfel, între stabilirea obligatiilor bugetare prin Decizia de impunere nr.../06.03.2012, emisă în baza Raportului de inspectie fiscala nr.../05.03.2012, si cercetarile care urmeaza a se efectua pe latura penala exista o strânsa interdependenta de care depinde solutionarea cauzei în procedura administrativa.

Astfel, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept "penalul ține în loc civilul".

Se retine că, potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică celor două acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar, pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privinta existentei faptei.

Totodata, precizam ca si Curtea Constitutionala prin Decizia nr.449/26.10.2001 s-a pronuntat în sensul ca "înaintarea rezolvarii actiunii penale este neîndoielnic justificata si consacrata ca atare si de prevederile art.19 alin.2 din Codul de Procedura Penala, scopul suspendarii constituindu-l tocmai verificarea existentei sau nu a infractiunii cu privire la care instanta are unele indicii".

În acest sens este si Decizia Curtii Constitutionale nr.72/28.05.1996 prin care s-a retinut ca nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.1 din Codul de Procedura Penala potrivit carora "Hotarârea definitiva a instantei penale are autoritate de lucru judecat în fata instantei civile care judeca actiunea civila, cu privire la existenta faptei, a persoanei care a savârsit-o si a vinovatiei acesteia".

Având în vedere cele prezentate, precum si faptul ca prioritatea de solutionare o au organele de urmarire penala, care se vor pronunta asupra caracterului infractional al faptelor, potrivit principiului de drept "penalul ține în loc civilul", consacrat prin art.19 alin.2 din Codul de Procedura Penala, se reține că, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, D.G.F.P. Mures prin Biroul Solutionare Contestatii nu se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei, motiv pentru care *se va suspenda solutionarea contestatiei în ceea ce priveste obligațiile fiscale în sumă totală de ... lei*, reprezentând: taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și majorarile de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de lei.

În functie de solutia pronuntata pe latura penala, procedura administrativa va fi reluata în conditiile legii.

II. Referitor la suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - **impozit pe profit;**
- ... lei - **dobânzi/majorari de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- ... lei - **penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,**
cauza supusă soluționării este dacă D.G.F.P. Mureș prin Biroul Soluționare Contestatii se poate pronunța asupra deductibilității la calculul

impozitului pe profit a cheltuielilor cu materialele auxiliare înregistrate în contul 6021 drept cheltuieli deductibile fiscal, în condițiile în care acestea nu au avut la bază documente justificative.

În fapt, în luna octombrie 2010, în baza NC nr.../31.10.2010, unitatea a înregistrat în contul 6021 "Cheltuieli cu materialele auxiliare" și a considerat deductibilă din punct de vedere fiscal suma de lei.

Organele de control au constatat că aceste cheltuieli nu au suport documentar, nefiind deductibile la calculul impozitului pe profit datorat pentru anul 2010, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată societatea susține că aceste materiale consumabile au fost achiziționate cu documente legale și recepționate la intrarea în gestiunea societății în decursul anilor 2008 - 2010, iar utilizarea acestor materiale s-a făcut treptat în funcție de nevoile societății prin forțe proprii, respectiv în regie proprie.

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

"(4) **Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**[...]

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, **care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune**, după caz, potrivit normelor;

coroborate cu prevederile pct.44 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care precizează:

"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 retine 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, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

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

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

Din constatările redată în Raportul de inspecție fiscală nr.../05.03.2012 rezultă faptul că pentru aceste cheltuieli în sumă totală de ... lei înregistrate în baza NC nr.../31.10.2010 în contul 6021 "Cheltuieli cu materialele auxiliare", societatea nu a prezentat documente justificative potrivit legii prin care să se facă dovada efectuării respectivelor operațiuni sau intrării în gestiune.

Mai mult, în nota explicativa data organelor de inspectie fiscala de administratorul societatii contestatoare, reprezentând anexa nr.7 la Raportul de inspectie fiscală nr.../05.03.2012, acesta sustine ca *“Datorita volumului mare de activitate, s-a neglijat emiterea bonurilor de consum, stiind ca acestea au fost utilizate exclusiv pentru activitatea societatii.*

Înregistrările efectuate în evidentele contabile ale societatii s-au efectuat periodic, prin întocmirea notelor contabile, dupa confruntarea cu stocurile faptice, având în vedere volumul mare de operatiuni pe care le-a avut societatea în vederea terminarii investitiilor de la abatorul societatii, care a fost terminat si autorizat (...).”

În contestație societatea susține ca utilizarea acestor materiale s-a făcut treptat în funcție de nevoile societății prin forțe proprii, respectiv în regie proprie, astfel:

- s-a betonat curtea abatorului în suprafață de 934 mp;
- s-au confecționat 150 ml linia de dirijare a animalelor vii spre abator de la punctul de descărcare conform normelor sanitar veterinare (din teavă de oțel);
- s-a confecționat 250 ml gard din tablă zincată;
- s-a amenajat un spațiu de 20 mp pentru centrala termică (zidărie, tencuieli, instalații de apă, canalizare, energie electrică);
- aplicat în tot abatorul în suprafață de 435 mp un strat de mozaic special, ușor lavabil și în conformitate cu normele europene sanitar - veterinare;
- placarea cu panouri specifice industriei alimentare a unei suprafețe de 7.482 mp pe pereții abatorului;
- s-au amenajat grupuri sanitare, filtre de control la intrările și ieșirile din punctele de lupcru în suprafață de 130 mp, ș.a.

Potrivit susținerilor contestatoarei, "faptul că aceste lucrări au fost efectiv executate și în care se regăsesc materialele achiziționate pe parcursul perioadei analizate poate fi demonstrat printr-o expertiză tehnică și contabilă".

În soluționarea cauzei, fata de cele de mai sus, se retin precizarile organelor de inspectie fiscala din Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr.../12.04.2012, comunicat cu adresa având acelasi numar si înregistrata la D.G.F.P. Mures sub nr.../13.04.2012, si anume:

"(...) obiectivele nominalizate (...) în contestație si luându-se în considerare nivelul sumei respective, pun în evidenta faptul ca în situatia data ne-am afla în cazul unor modernizari, or, pentru o astfel de situatie societatea ar fi avut obligatia înregistrării investitiei (modernizari) si în conturi de venituri (...).”

Având în vedere cele precizate mai sus, precum si prevederile art.64 si art.65 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit carora:

"ART. 64

Forta probanta a documentelor justificative si evidentelor contabile

Documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care exista si alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

în condițiile în care la dosarul cauzei nu există documente din care să rezulte o altă concluzie față de constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit datorat pentru anul 2010 cheltuielile cu materialele auxiliare în suma totală de ... lei pentru care nici în timpul controlului și nici în susținerea contestației nu au fost prezentate documente justificative.

În contextul considerentelor anterior prezentate, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora "*Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*", coroborat cu prevederile pct.11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, potrivit cărora "*Contestația poate fi respinsă ca:*

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [...]",

se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar (... lei x16%).

În consecință, întrucât prin contestația formulată petenta nu prezintă argumente privind modul de calcul al accesoriilor aferente impozitului pe profit și nici documente sau situații din care să rezulte că acestea au fost calculate eronat de organele fiscale, și având în vedere faptul că stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, **contestația** formulată de S.C. S.R.L. din Reghin, urmează a **fi respinsă ca neîntemeiată și pentru dobânzile/majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de ... lei**, precum și **penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de ... lei**, determinate de organele de inspecție fiscală în anexa nr.1 la adresa nr.../17.10.2012, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../18.10.2012.

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a) și art.210 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de S.C. S.R.L. din Reghin, în ceea ce privește obligațiile fiscale în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată;
- lei - majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, stabilite prin Decizia de impunere nr.../06.03.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate pentru suma totală de ... **lei**, reprezentând:

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

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Mureș, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR EXECUTIV,