



**DECIZIA nr.694/22.11.2013**  
privind soluționarea contestației depuse de  
**S.C. ... S.R.L. din ... , jud.Mures ,**  
înregistrată la D.G.R.F.P. Brasov sub nr.... /03.09.2013

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de **S.C. ... S.R.L. din ... , jud.Mures**, asupra contestației înregistrată sub nr.... /03.04.2013, formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MS ... /26.02.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MS ... /26.02.2013, comunicate petentei la data de 04.03.2013, potrivit confirmării de primire anexate în copie la dosarul cauzei.

Dosarul contestației a fost înregistrat la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brasov sub nr.... /03.09.2013.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 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 penalitati de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând dobânzi/majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând penalitati de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 si art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brasov, prin organele specializate, este legal învestita sa soluționeze cauza.

A) Prin contestația înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș sub nr.... /03.04.2013, petenta se îndreapta împotriva Deciziei de impunere nr.F-MS ... /26.02.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-MS ... /26.02.2013, și solicita admiterea contestației formulate, anularea actelor atacate și exonerarea de la plata obligațiilor suplimentare stabilite prin acestea, invocând următoarele:

Petenta susține că în motivarea actelor contestate, organele de control arată faptul că în perioada supusă inspecției fiscale, în speta 01.10.2008 – 30.09.2012, SC ... SRL a înregistrat în evidența contabilă următoarele deficiente:

“1. recalcularea profitului impozabil, sens în care inspectorii fiscali au procedat la recalcularea impozitului pe profit în cuantum de ... lei, prevăzut la punctul 1 din motivele de fapt;

2. înregistrarea unor cheltuieli în baza facturilor emise de SC ... SRL, sens în care s-a dispus diminuarea profitului impozabil cu suma de ... lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal și implicit a impozitului pe profit cu suma de ... lei;

3. cheltuieli nedeductibile privind combustibilul, în perioada ianuarie 2009 – decembrie 2011, în cuantum de ... lei;

4. deducerea eronată a cheltuielilor cu combustibilul utilizat pentru autoturismul administratorului societății, în cuantum de ... lei;

5. înregistrarea eronată a unor facturi emise (storno avansuri), sens în care s-a dispus reintregirea veniturilor aferente perioadei aprilie 2009 – august 2012 și calculul influențelor fiscale, impozitul pe profit în suma de ... lei, respectiv diminuarea pierderii fiscale cu suma de ... lei;

6. amânarea la plată a impozitului pe profit, pentru suma de ... lei, pentru care s-au calculat accesorii bugetare în perioada 25.07.2009 – 25.02.2010;

7. depășirea limitei cheltuielilor de protocol, sens în care s-a procedat la calcularea unui impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei;

8. înregistrări eronate, capitol la care s-a înregistrat suma de ... lei, diminuându-se impozitul pe profit suplimentar de plată în suma de ... lei;

9. tranzacții cu contribuabili inactivi, în acest caz calculul impozitului pe profit a fost detaliat în anexa nr.15”.

Referitor la relația cu SC ... SRL, contestatoarea susține că organele de control au reținut că înregistrarea pe cheltuieli deductibile a valorilor cuprinse în documentele fiscale ale petentei, respectiv deducerea TVA, nu se justifică, având în vedere că serviciile nu au fost efectiv prestate și astfel au considerat valoarea totală a acestora ca fiind nedeductibilă fiscal.

Petenta consideră că prin prisma actelor supuse controlului, a documentelor justificative, în sarcina sa s-au stabilit în mod nedatorat obligațiile mai sus menționate, având în vedere prevederile art.11 alin.1 din Codul fiscal, pe care le citează.

Conform prevederilor pct.6.1. din Normele metodologice de aplicare

a Ordonantei Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.1050/2004, petenta considera ca organul de control ar trebui sa se simta indreptatit sa poata reincadra o operatiune comerciala dovedind rationamentul prin acte si fapte justificative, prin mijloace de proba prevazute de lege.

Societatea arata ca potrivit art.7 alin.2 si 3 din Codul de procedura fiscala, "*organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului*", dar "*are obligaţia să examineze în mod obiectiv starea de fapt, ... ori de câte ori este cazul*".

Petenta sustine ca a fost de buna credinta, a derulat relatiile comerciale in baza contractelor legal incheiate, avand ca suport situatii de lucrari care au fost efectiv prestate, cu respectarea prevederilor legale in materie, operatiunile inregistrate fiind efectuate in realitate.

Societatea sustine ca inspectorii fiscali nu au tinut cont de procesele verbale cu situatiile de lucrari si contractul incheiat cu SC ... SRL puse la dispozitie de societatea verificata si nu le-au anexat raportului de inspectie fiscala si deciziei de impunere contestate.

In ceea ce priveste celelalte deficiente constatate de catre inspectorii fiscali, la punctele 1, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, petenta considera ca "si acestea sunt in neconcordanta cu starea de fapt si de drept si documentele justificative prezentate, iar sumele retinute sunt nejustificate".

In temeiul art.14 din Legea nr.554/2004, petenta solicita suspendarea executarii actului, pentru prevenirea unei pagube iminente care s-ar cauza societatii.

**B)** Faţă de aspectele contestate se reţine că, la inspecţia fiscală efectuată de organele de control din cadrul Direcţiei Generale a Finanţelor Publice Mureş - Activitatea de Inspecţie Fiscală la *S.C. ... S.R.L. din ... , jud.Mures*, au fost întocmite Raportul de inspecţie fiscală nr.F-MS ... /26.02.2013 şi Decizia de impunere nr.F-MS ... /26.02.2013 privind obligaţiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecţia fiscală, în care au fost redată următoarele constatari:

**Referitor la impozitul pe profit** (Cap.III pct.1 subpct.1 - 9 din raportul de inspectie fiscala)

1. Recalcularea profitului impozabil

Organele de inspecţie fiscala au reconstituit calculul profitului impozabil înregistrat de societatea verificata in perioada octombrie 2008 – septembrie 2012 si a impozitului pe profit datorat, constatand ca societatea a declarat impozit mai mic decât cel calculat in registrul de evidenta fiscala, efectul fiscal fiind nedeclararea **impozitului pe profit in suma totala de ... lei**, defalcat pe perioade fiscale dupa cum urmeaza:

- la 31.12.2008 impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei;
- la 31.12.2009 impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei;

- la 31.12.2011 a fost declarat eronat (in plus) impozit pe profit in suma de ... lei.

Situatia privind calculul rezultatului fiscal (profit/pierdere) si a impozitului pe profit este prezentata in anexa nr.3 la raportul de inspectie fiscala.

De asemenea, la control s-a constatat ca in luna decembrie 2008 societatea inregistrat in mod nejustificat cheltuieli deductibile in suma de ... lei, prin urmatoarea formula contabila (anexa nr.4 la raportul de inspectie fiscala):

601 „Cheltuieli cu materiile prime” = 473 „Decontari din operatii in curs de clarificare” si inchiderea contului de cheltuieli prin contul 121 „Profit sau pierdere”.

La data de 31 decembrie 2009 societatea revine asupra inregistrarii anterioare si efectueaza corectia prin inregistrarea sumei (cu minus) in soldul debitor al contului 1174 „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor”, fara a depune declaratia rectificativa aferenta anului 2008.

Avand in vedere prevederile pct.13 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei (... lei x 16%), situatia detaliata privind calculul impozitului pe profit fiind prezentata in anexa nr.15 la raportul de inspectie fiscala.

## 2. Inregistrarea unor cheltuieli in baza facturilor emise in numele SC ... SRL

La control s-a constatat ca societatea a înregistrat cheltuieli deductibile in suma totala de ... lei, evidentiata in contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, in baza facturilor fiscale emise de S.C. ... S.R.L. din Lunca Bradului, având C.U.I. ... (anexa nr.5 la raportul de inspectie fiscala), reprezentând contravaloarea unor prestări de servicii – exploatare forestiera.

Din Raportul nr..../07.01.2013, emis de Compartimentul Județean de Informații Fiscale din cadrul D.G.F.P. Mureș, organele de inspectie fiscala au retinut ca in sem II 2009, sem I 2010 si sem II 2010 S.C. ... S.R.L. nu a declarat livrări către S.C. ... S.R.L..

In urma consultării dosarului fiscal al SC ... SRL si din informațiile existente in bazele de date ale M.F.P., respectiv urmare controlului încrucișat efectuat de inspectori din cadrul DGFP Mureș la SC ... SRL, organele de control au concluzionat ca aceasta din urma nu este in măsura a realiza serviciile contractate cu societatea verificata, situația privind facturile emise de SC ... SRL si înregistrate in evidenta contabila a SC ... S.R.L fiind prezentata in anexa nr.5 la raportul de inspectie fiscala.

Organele de control au retinut ca pentru operatiunile inregistrate nu se poate demonstra realitatea si legalitatea in ceea ce privește prestarea serviciilor achiziționate, deoarece ca urmare a efectuării de verificari la societatea in numele căreia au fost emise facturile a rezultat faptul ca aceasta nu avea mijloacele efectuării serviciilor, drept urmare operatiunile inregistrate nu sunt reale, fiind aplicabile prevederile Deciziei Curtii Europene de Justitie in cazurile C-439/04 si C-440/04, Axel Kittel versus Statul Belgian cu privire la principiul neutralității

fiscale si pierderea dreptului de deducere pentru un cumpărător de bună-credință, conform caruia „beneficiarul livrării a știut, ar fi trebuit să știe sau ar fi fost posibil să știe că prin tranzacție a participat la o tranzacție care avea legătura cu evaziunea fiscală privind T.V.A., caz în care acesta nu își poate exercita dreptul de deducere a TVA aferent tranzacției”.

În consecință, la control s-a constatat că societatea a încălcat prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, coroborat cu pct.22 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, influența fiscală fiind diminuarea nejustificată a profitului impozabil cu suma de ... lei reprezentând **cheltuieli nedeductibile fiscal, și implicit a impozitului pe profit cu suma de ... lei** (... lei x 16%).

### 3. Cheltuieli nedeductibile privind combustibilul

În perioada ianuarie 2009 – decembrie 2011 societatea a înregistrat cheltuieli în sumă totală de ... lei, evidențiate în contul 6022 „Cheltuieli privind combustibilul”.

Din verificarea evidentei contabile, din situația întocmită în baza foilor de parcurs și a fișelor de activitate zilnică (anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală) și din Nota explicativă luată reprezentantului societății (anexa nr.8) organele de control au constatat că nu a fost utilizat pentru activitatea desfășurată de societate combustibilul în cauză.

Având în vedere prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de control au stabilit că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă totală de ... lei și au recalculat rezultatul fiscal aferent anilor 2009 și 2011.

### 4. Deducerea eronată a cheltuielilor cu combustibilul utilizat pentru autoturismul administratorului societății

În perioada mai 2009 – septembrie 2011, societatea a înregistrat cheltuieli deductibile în sumă totală de ... lei aferente achizițiilor de combustibili auto pentru autoturismul Skoda (... ) utilizat de administratorul societății, situația privind aceste achiziții fiind prezentată în anexa nr.9 la raportul de inspecție fiscală.

Având în vedere prevederile art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.05.2009, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a diminuat nejustificat profitul impozabil cu suma de ... lei, și au recalculat rezultatul fiscal aferent perioadei 2009 - 2011.

### 5. Înregistrarea eronată a unor facturi emise (storno avansuri)

În perioada aprilie 2011 – septembrie 2012 societatea verificată a încasat avansuri în sumă de ... lei de la diversi clienți pe care le-a înregistrat în contul 419 ”Clienți creditori”, colectând TVA aferentă.

Din evidența contabilă (Registru jurnal - anexa nr.10 la raportul de inspecție fiscală) organele de control au constatat că la emiterea facturii finale

societatea a stornat avansul acordat, dar nu din contul in care a fost a fost inregistrat initial (419), ci din contul 704 "Venituri din prestari servicii", efectul fiscal constand in diminuarea profitului impozabil si, implicit a impozitului pe profit datorat.

Potrivit prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, organele de inspectie fiscala au procedat la reintregirea veniturilor aferente perioadei aprilie 2009 – august 2012 stabilind un impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei (... lei x 16%) aferent trimestrului II 2009 si trimestrului II 2011, respectiv diminuarea pierderii fiscale cu suma de ... lei aferenta trimestrelor II si III 2012.

#### **6. Amânarea la plată a impozitului pe profit**

În luna iunie 2009, prin articolul contabil: 4111 „Client - ... “ = 704 „Venituri din prestari servicii” societatea verificata a stornat din contul de venituri suma de ... lei, fara a detine un document justificativ.

În luna decembrie 2009, cu mențiunea „înregistrare greșită” se revenine asupra acestei înregistrări prin articolul contabil: 4111 „Client - ... “ = 704 „Venituri din prestari servicii” ... lei, efectul fiind anulara primei înregistrări.

Organele de control au retinut ca nu au fost respectate prevederile art.19 si art.34 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, referitoare la declararea si plata impozitului pe profit, efectul fiscal al celor prezentate mai sus constand in amânarea la plată a impozitului pe profit în sumă de ... lei (... lei x 16%), motiv pentru care in sarcina unitatii au fost calculate, in conformitate cu prevederile legale în vigoare, accesorii bugetare (anexa nr. 16 la raportul de inspectie fiscala).

#### **7. Depasire limita cheltuieli de protocol**

La control s-a constatat ca in luna decembrie 2008 societatea a inregistrat eronat in contul 625 „Cheltuieli cu deplasari, deductibile” suma de ... lei in baza facturii nr.../21.12.2008 emisa de S.C. ... S.R.L. (anexa nr.11 la raportul de inspectie fiscala) reprezentand contravaloare masa servita.

Din verificarea sumelor înregistrate in balanța de verificare a conturilor întocmita pentru luna decembrie 2008 (anexa nr.12 la raportul de inspectie fiscala), a fisei contului 623 „Cheltuieli de protocol, reclama si publicitate”, precum si Registrului de evidenta fiscala, organele de control au constatat ca societatea a calculat corect cheltuielile deductibile de protocol, fiind depasita limita cu suma de ... lei, suma care a fost luata in calcul pentru determinarea impozitului pe profit.

Organele de inspectie fiscala au retinut ca cheltuielile in suma de ... lei reprezentand masa servita, asimilate cheltuielilor de protocol pentru care a fost depasit plafonul de deductibilitate la 31.12.2008, reprezinta cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, conform prevederilor art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, organele de control au stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei (... lei x 16%).

## 8. Inregistrari eronate

La control s-a constatat ca societatea a înregistrat în evidența contabilă următoarele facturi fiscale:

- factura nr.... /02.07.2010 în valoare de ... lei, emisă de S.C. ... S.R.L., reprezentând materiale de constructii, inregistrata în contul 212 „Constructii”. În aceeași luna, societatea înregistrează contravaloarea aceleiași facturi și în contul 603 „Cheltuieli privind obiectele de inventar” (anexa nr.13 la raportul de inspectie fiscala), materiale fiind date in consum;
- factura nr.... /30.06.2010 în valoare de ... lei, emisă de S.C. ... S.R.L., reprezentând piese de schimb, inregistrata în contul 3021 „Materiale auxiliare”. În aceeași luna, societatea mai înregistrează o parte din contravaloarea acestei facturi, respectiv suma de ... lei, în același cont (anexa nr.13 la raportul de inspectie fiscala).

Organele de inspectie fiscala au retinut ca intrucât societatea a înregistrat suma de ... lei ( ... lei + ... lei) fără a deține facturi fiscale care să justifice înregistrarea în conturile de cheltuieli, au fost încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, efectul fiscal constand in diminuarea nejustificata a bazei de calcul a impozitului pe profit cu suma de ... lei.

Prin urmare, organele de inspectie fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de ... lei.

## 9. Tranzactii cu contribuabili inactivi

In luna iulie 2012 societatea a înregistrat în evidența contabilă factura nr..../20.07.2012 în valoare de ... lei, reprezentand inchiriere autovehicol (anexa nr.14 la raportul de inspectie fiscala), emisa de SC ... SRL - furnizor declarat inactiv incepand cu 21.05.2012, potrivit raportului nr.15/07.01.2013 al Compartimentului Județean de Informații Fiscale Mures.

In temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.r) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.11 alin.(1<sup>1</sup>) din același act normativ, organele de inspectie fiscală nu au luat în considerare tranzacțiile efectuate de societatea verificată cu SC Vesemar SRL, contribuabil declarat inactiv, iar cheltuiala în sumă de ... lei a fost considerată nedeductibilă la calculul rezultatului fiscal al societății.

Având în vedere constatările de mai sus, consemnate la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" subpct.1 – 9 din raportul de inspectie fiscală, organele de inspectie fiscală au procedat la recalcularea rezultatului fiscal al societății pentru perioada verificată și implicit la stabilirea unui **impozit pe profit suplimentar de plată în sumă totală de ... lei**, astfel:

- pentru anul fiscal 2008, a fost stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei (... lei cheltuieli nedeductibile x 16% + ... lei impozit pe profit nedeclarat în anul 2008);
- pentru anul fiscal 2009, a fost stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei (... lei cheltuieli nedeductibile x 16% + ... lei impozit pe profit nedeclarat în anul 2009);

- pentru perioada fiscală ian. - sept. 2010, a fost stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei (... lei cheltuieli nedeductibile x 16%);
- pentru perioada fiscală oct - dec.2010, s-a diminuat pierderea fiscală înregistrată de societate în sumă de ... lei, cu cheltuielile nedeductibile în suma de ... lei, fiind reportată o pierdere fiscală în suma de ... lei;
- pentru anul fiscal 2011, a fost recuperată pierderea fiscală în suma de ... lei și a fost stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de .. lei (... lei cheltuieli nedeductibile x 16% - ... lei impozit pe profit declarat în plus în anul 2011);
- pentru trim. III 2012, la recalcularea rezultatului fiscal al societății, prin reconsiderarea ca nedeductibile a cheltuielilor în sumă de ... lei și prin reconstituirea veniturilor cu suma de ... lei, a fost diminuată pierderea fiscală înregistrată de societate cu suma totală de ... lei.

Situația detaliată privind reconstituirea rezultatului fiscal și stabilirea impozitului pe profit suplimentar de plată, pe perioade fiscale, este prezentată în anexa nr.15 la raportul de inspectie fiscală.

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit anterior menționat, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la control au fost calculate (Cap.III pct.2 și pct.3 din raportul de inspectie fiscală) **dobanzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de ... lei și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de ... lei**, modul de determinare al acestora fiind prezentat în anexa nr.16 la raportul de inspectie fiscală.

**Referitor la taxa pe valoarea adăugată** (Cap.III pct.4 subpct.1 - 8 din raportul de inspectie fiscală)

1. La control s-a constatat că societatea verificată a înregistrat taxa pe valoarea adăugată deductibilă în suma de ... lei în baza facturilor fiscale emise de S.C. ... S.R.L. din Lunca Bradului, având C.U.I. ... , reprezentând contravaloarea unor prestări de servicii – exploatare forestieră (anexa nr.5 la raportul de inspectie fiscală).

Având în vedere constatările consemnate la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" pct.2 din raportul de inspectie fiscală, redate mai sus, precum și prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ, organele de inspectie fiscală au stabilit că societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, **această sumă fiind stabilită suplimentar de plată.**

2. În ultimul act de control întocmit de către organele de organele de inspectie fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș la SC ... SRL, respectiv Raportul de inspectie fiscală nr.... /24.02.2009, s-a constatat că în cursul anilor 2006, 2007 și 2008 societatea a achiziționat materiale de construcții de la diverși furnizori, în



valoare totala de ... lei si TVA aferenta in suma de ... lei (situatia detaliata fiind prezentata in anexa nr.17 la raportul de inspectie fiscala).

Totodata s-a constatat faptul ca in luna iulie 2006 societatea a achizitionat un imobil, situat in localitatea Reghin, str. ... , la valoarea de ... lei, locatie in care societatea a inregistrat punct de lucru. Urmare cercetarii la fata locului efectuata de echipa de control s-a constatat ca imobilul se afla in curs de modernizare si transformare, iar pentru partea de imobil care a fost amenajata nu au fost intocmite procese verbale de receptie partiala a lucrarii. Astfel, la verificarea anterioara s-a retinut ca valoarea materialelor aferente investitiei realizate la imobilul mentionat mai sus a fost de ... lei si TVA aferenta in suma de ... lei.

In luna octombrie 2011 societatea vinde imobilul situat in loc. Reghin, str... la valoarea de ... lei, operatiune scutita de TVA.

Avand in vedere prevederile art.161 alin.(1) lit.c) si alin.(8) din Codul fiscal si pct.83 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, respectiv prevederile art.149 alin.(2) lit.b) si art.149 alin.(4) lit.a) pct.2 si alin.(5) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.54 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, cu modificarile ulterioare, aplicabile de la data de 1 ianuarie 2007, organele de inspectie fiscala au stabilit ca aferent investitiilor efectuate in perioada 2006 – 2008 societatea avea obligatia ajustarii taxei pe valoarea adaugata in luna octombrie 2011 (o cincime din TVA dedusa inainte de luna ianuarie 2007, si 18 douazecimi din TVA dedusa dupa aceasta data), in conditiile in care imobilul a fost utilizat in toata perioada in care s-au efectuat investitiile, nu au fost incheiate procese verbale de receptie, iar in luna octombrie 2011 a fost vandut, operatiunea fiind scutita de TVA.

Ca urmare, organele de control au procedat la ajustarea TVA in suma de ... lei si au stabilit o obligatie de plata suplimentara in sarcina unitatii constand in TVA in suma mentionata.

**3.** La control s-a constatat ca in perioada ianuarie 2009 – decembrie 2011 societatea a inregistrat TVA deductibila in suma totala de ... lei aferenta achizițiilor de combustibili care nu au fost utilizati pentru activitatea desfășurata de societate, așa cum rezulta din verificarea evidentei contabile, din situatia intocmita in baza foilor de parcurs si a fiselor de activitate zilnica (anexa nr.7 la raportul de inspectie fiscala) si din Nota explicativa luata reprezentantului societății (anexa nr.8 la raportul de inspectie fiscala).

Avand in vedere prevederile art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, organele de inspectie fiscala au retinut ca societatea verificata trebuia sa autofactureze aceste bunuri către sine, in conformitate cu prevederile art.155 alin.(2) din Codul Fiscal, implicit sa colecteze taxa aferenta.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina unitatii taxa pe valoarea adăugata colectata suplimentar in suma de ... lei.

4. La control s-a constatat ca in perioada mai 2009 – septembrie 2011, societatea a inregistrat eronat TVA deductibila in suma de ... lei, aferenta combustibililor achizitionati si utilizati pentru autoturismul marca Skoda (... ) care nu se incadreaza la exceptiile prevazute la art.145<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, situatia fiind prezentata in anexa nr.9 la raportul de inspectie fiscala.

Prin urmare, la control s-a stabilit taxa pe valoarea adaugata suplimentara de plată in suma de ... lei.

5. In perioada octombrie 2010 - decembrie 2010, societatea verificata a emis facturi pentru vanzarea de material lemos, pentru care a aplicat taxarea inversa, catre persoane juridice care nu erau platitoare de TVA respectiv S.C. ... S.R.L. – a carui cod platitor TVA a fost anulat incepand cu 01.05.2010, si S.C... S.R.L. din Brasov - care devine platitor de TVA incepand cu luna ianuarie 2011.

Avand in vedere prevederile art.160 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, organele de control au retinut ca societatea verificată trebuia sa colecteze taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei (... lei in relatia cu SC ... SRL + ... lei in relatia cu SC ... SRL) aferentă operațiunilor înregistrate, fapt pentru care aceasta suma a fost stabilita suplimentar in sarcina unitatii.

6. În luna iunie 2009, prin articolul contabil: 4111 „Clienti - ... “ = 704 „Venituri din prestari servicii” societatea a stornat din contul de venituri suma de ... lei si TVA aferenta in suma de ... lei, fara a detine un document justificativ.

În luna decembrie 2009, cu mențiunea „înregistrare greșită” unitatea revine asupra acestei înregistrări prin articolul contabil 4111 „Client - ... “ = 704 „Venituri din prestari servicii”, inregistreaza veniturile in suma de ... lei, dar nu inregistreaza si TVA aferenta.

La control s-a stabilit ca societatea a incalcat prevederile art.156 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, coroborat cu art.146 alin.(1) lit.a) din acelasi act normativ, societatea diminuand nejustificat TVA colectata cu suma de ... lei, fapt pentru care in sarcina unitatii a fost stabilita suplimentar de plata TVA in suma mentionata.

7. La control s-a constatat ca in luna decembrie 2008 societatea a inregistrat in evidenta contabila factura nr.01/21.12.2008 emisa de S.C. ... S.R.L. (anexa nr.11 la raportul de inspectie fiscala) reprezentand contravaloare masa servita, in valoare de ... lei, cu TVA aferenta in suma de ... lei.

Urmare verificarii sumelor înregistrate in balanța de verificare a conturilor întocmita pentru luna decembrie 2008 (anexa nr.12 la raportul de inspectie fiscala), a fisei contului 623 „Cheltuieli de protocol, reclama si publicitate”, precum si Registrului de evidenta fiscala, organele de control au constatat ca societatea a calculat corect cheltuielile deductibile de protocol, fiind depasita limita cu suma de ... lei, pentru care societatea a colectat TVA aferenta.

Organele de inspectie fiscala au retinut ca suma de ... lei reprezentand masa servita, a fost asimilata cheltuielilor de protocol, fiind depasit plafonul de deductibilitate la 31.12.2008.

Avand in vedere prevederile art.128 alin.(8) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, coroborat cu pct.6 alin.(11) si (12) al Titlului VI din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, cu modificările si completările ulterioare, la control s-a stabilit aferent cheltuielilor de protocol care depășesc limita legala TVA colectata suplimentar este in suma de ... lei (... lei x 19%).

**8.** In luna iulie 2012 societatea a înregistrat în evidența contabilă factura nr.9/20.07.2012 în valoare de ... lei, reprezentand inchiriere autovehicol (anexa nr.14 la raportul de inspectie fiscala), emisa de SC ... SRL - furnizor declarat inactiv incepand cu 21.05.2012, potrivit raportului nr.../07.01.2013 al Compartimentului Județean de Informații Fiscale Mures.

In temeiul prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.11 alin.(1<sup>1</sup>) din acelasi act normativ, organele de inspectie fiscală au constatat că societatea verificata nu are dreptul de deducere a taxei pe adăugată în sumă de ... lei.

Având în vedere constatările de mai sus, consemnate la Cap.III pct.4 "Taxa pe valoarea adaugata" subpct.1 – 8 din raportul de inspectie fiscală, organele de inspectie fiscală au stabilit **taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma totala de ... lei (... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ... lei)**.

Situația privind TVA stabilita suplimentar, este prezentata in anexa nr.20 la raportul de inspectie fiscala.

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adaugata stabilite suplimentar în suma totala de ... lei, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120<sup>1</sup> din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, la control au fost calculate (Cap.III pct.5 si pct.6 din raportul de inspectie fiscala) **dobanzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugata în suma de ... lei si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata în suma de ... lei**, modul de determinare al acestora fiind prezentat in anexa nr.21 la raportul de inspectie fiscala.

Întrucât faptele redade la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" subpct.2 și pct.4 "Taxa pe valoarea adăugată" subpct.1 din raportul de inspectie fiscală ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevazute la art.43 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, precum si cele ale art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, prin adresa nr.90/21.02.2013 organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. Mures - Activitatea de Inspectie Fiscala au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul

Mureș, solicitând efectuarea cercetarilor în vederea constatarii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevazute de textele de lege anterior menționate, în acest sens fiind întocmit Procesul verbal nr..../20.02.2013.

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:

Urmare inspecției fiscale efectuate la *S.C. ... S.R.L. din ... , jud.Mures*, organele de control ale D.G.F.P. Mures - Activitatea de Inspecție Fiscală au întocmit **Raportul de inspecție fiscală nr.F-MS ... /26.02.2013** în baza căruia au emis **Decizia de impunere nr.F-MS ... /26.02.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală** prin care au stabilit în sarcina unității obligații fiscale suplimentare în suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit, stabilit suplimentar urmare constatărilor consemnate la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" subpct.1 - 9 din raportul de inspecție fiscală;

- ... lei - dobânzi/majorari de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar;

- ... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar;

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată, stabilită suplimentar urmare constatărilor redată la Cap.III pct.4 "Taxa pe valoarea adăugată" subpct.1 – 8 din raportul de inspecție fiscală;

- ... lei - dobânzi/majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;

- ... lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

În contestația înregistrată la D.G.F.P. Mures sub nr.... /03.04.2013, SC ... SRL din ... , jud.Mures solicită anularea în totalitate a actelor administrative fiscale anterior menționate și pe cale de consecință exonerarea de la plata obligațiilor suplimentare stabilite prin acestea, deși argumentele aduse în susținerea contestației nu acoperă în totalitate constatările organelor de inspecție fiscală din actele atacate.

Astfel, în contestația formulată SC ... SRL invocă motive de fapt și de drept doar în ceea ce privește constatările organelor de control privind relația petentei cu SC ... SRL (Cap.III pct.1 subpct.2, respectiv pct.4 subpct.1 din raportul de inspecție fiscală), iar în ceea ce privește "*celelalte deficiente constatate de către inspectorii fiscali la pct.1, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9*" consideră ca "*și acestea sunt în neconcordanță cu starea de fapt și de drept și cu documentele justificative prezentate, iar sumele reținute sunt nejustificate*".

În Anexele nr.2 și 3 la Referatul privind propuneri de soluționare a contestației formulate de SC ... SRL nr.... /09.04.2013 organele de inspecție fiscală au comunicat cuantumul obligațiilor fiscale accesorii aferente impozitului

pe profit stabilit suplimentar și taxei pe valoarea adăugată stabilite suplimentar, după cum urmează:

- potrivit **Anexei nr.2.1.** “*Situatia de calcul a accesoriilor bugetare pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar, constatare prezentata la Cap.III – Impozit pe profit pct.2 din RIF*” impozitul pe profit suplimentar este în sumă de ... **lei**, majorările/dobânzile de întârziere aferente sunt în cuantum de ... lei, iar penalitățile de întârziere aferente sunt în cuantum de ... **lei**;

- potrivit **Anexei nr.2.2.** “*Situatia de calcul a accesoriilor bugetare pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, constatare prezentata la Cap.III TVA pct.1 din RIF*” taxa pe valoarea adaugata suplimentara este în sumă de ... **lei**, majorările/dobânzile de întârziere aferente sunt în cuantum de ... **lei**, iar penalitățile de întârziere aferente sunt în cuantum de ... **lei**;

- potrivit **Anexei nr.3.1.** “*Situatia de calcul a accesoriilor bugetare pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar, constatare prezentata la Cap.III – Impozit pe profit pct.1,3-9 din RIF*” impozitul pe profit suplimentar este în sumă de ... **lei**, majorările/dobânzile de întârziere aferente sunt în cuantum de ... **lei**, iar penalitățile de întârziere aferente sunt în cuantum de ... **lei**;

- potrivit **Anexei nr.3.2.** “*Situatia de calcul a accesoriilor bugetare pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, constatare prezentata la Cap.III TVA pct.2-8 din RIF*” taxa pe valoarea adaugata suplimentara este în sumă de ... lei, majorările/dobânzile de întârziere aferente sunt în cuantum de ... **lei**, iar penalitățile de întârziere aferente sunt în cuantum de ... **lei**.

Din constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MS ... /26.02.2013, în funcție de care s-a procedat la defalcarea obligațiilor fiscale stabilite în sarcina SC ... SRL prin Decizia de impunere nr.F-MS ... /26.02.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, potrivit celor de mai sus, și având în vedere argumentele societății contestatoare din contestația formulată, în raport de prevederile legale în vigoare, se rețin următoarele:

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

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

cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Brasov, prin Serviciul Solutionare Contestatii, se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei, în condițiile în care pentru constatarile în baza carora au fost stabilite suplimentar aceste obligatii

**fiscale, consemnate în Raportul de inspectie fiscala nr.F-MS ... /26.02.2013 și Decizia de impunere nr.F-MS ... /26.02.2013, organele de control au sesizat organele în drept cu privire la existenta indiciilor savârșirii unor infractiuni.**

**În fapt,** - potrivit constatării redată la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" subpct.2 și pct.4 "Taxa pe valoarea adăugată" subpct.1 din raportul de inspectie fiscală -, societatea a înregistrat cheltuieli deductibile în suma totală de ... lei, evidențiate în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, respectiv a dedus taxa pe valoarea adăugată în suma totală de ... lei, în baza facturilor fiscale emise de S.C. ... S.R.L. din Lunca Bradului, având C.U.I. ... (anexa nr.5 la raportul de inspectie fiscală), reprezentând contravaloarea unor prestări de servicii – exploatare forestieră.

Din Raportul nr.../07.01.2013, emis de Compartimentul Județean de Informații Fiscale din cadrul D.G.F.P. Mureș, organele de inspectie fiscala au reținut ca în sem II 2009, sem I 2010 și sem II 2010 S.C. ... S.R.L. nu a declarat livrări către S.C. ... S.R.L.

În urma consultării dosarului fiscal al SC ... SRL și din informațiile existente în bazele de date ale M.F.P. organele de inspectie fiscala au reținut următoarele: începând cu anul 2009 societatea ... S.R.L. nu mai depune declarații fiscale, din data de 01.04.2010 are activitatea suspendată și este scoasă din evidența plătitorilor de TVA începând cu data de 01.05.2010, conform balanței de verificare încheiată la 31.12.2008 anexată bilanțului contabil, societatea nu deține în patrimoniu instalații de lucru, mijloace de transport sau alte active necesare prestării de servicii – exploatare forestieră, societatea a avut personal angajat până la data de 31.08.2009.

La controlul încrucișat efectuat de inspectorii din cadrul DGFP Mureș la SC ... SRL, s-a constatat că această societate nu a efectuat prestări de servicii către S.C. ... S.R.L., reținându-se explicațiile administratorului S.C. ... S.R.L. din Nota Explicativă dată, potrivit căreia:

*“SC ... SRL nu a efectuat nici o prestare de serviciu către SC ... SRL, nu a semnat contract cu această societate, nu a emis facturi către SC ... SRL, nu putea efectua acele servicii prevăzute în facturi și contractul prezentat pentru că nu avea licența de exploatare și nici mijloacele necesare efectuării acestei prestații. SC ... a avut angajați dar nu pentru exploatare forestieră ... nu a avut mijloace fixe în patrimoniu nici închiriate sau comodat. ”*

Referitor la facturile prezentate de S.C. ... S.R.L., administratorul SC ... SRL a explicat organelor de control faptul că *”facturile nu au fost scrise de mine și nici de un reprezentant legal al firmei, referitor la numerotarea facturilor în perioada când am desfășurat activitate facturile emise aveau inițialele firmei .. sau ... ”*.

La control s-a reținut că, în general, facturile emise în numele SC ... SRL sunt în limita sumei de cinci mii de lei, fiind operată plata în numerar.

Organele de inspectie fiscala menționează că prin Nota explicativă dată de administratorul SC ... SRL (anexa nr.6 la raportul de inspectie fiscală), acesta nu aduce argumente în plus din care să reiasă faptul că serviciile au fost

efectiv prestate, afirmand: „In relatia cu ... S.R.L. n-am cunoscut faptul ca aceasta societate nu detine angajati si mijloace fixe necesare efectuării prestatilor. La S.C. ... S.R.L. s-au prezentat delegati ai S.C. ... S.R.L cu documente pentru a incheia contracte intre societati ”.

Organele de control au concluzionat ca urmare verificării documentelor financiar-contabile puse la dispoziție de contribuabilul verificat si din informațiile prezentate a rezultat faptul ca SC ... SRL nu a fost in măsura a realiza serviciile contractate cu societatea verificata, situația privind facturile emise de SC ... SRL si înregistrate in evidenta contabila a SC ... S.R.L fiind prezentata in anexa nr.5 la raportul de inspectie fiscala.

Avand in vedere cele de mai sus organele de control au procedat la reincadrarea tranzactiilor sus mentionate, in conformitate cu prevederile art.11, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.6 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de control au constatat ca pentru operatiunile inregistrate nu se poate demonstra realitatea si legalitatea in ceea ce privește prestarea serviciilor achiziționate, deoarece ca urmare a efectuării de verificari la societatea in numele căreia au fost emise facturile a rezultat faptul ca aceasta nu avea mijloacele necesare efectuării serviciilor, drept urmare operatiunile inregistrate nu sunt reale, fiind aplicabile prevederile Deciziei Curtii Europene de Justitie in cazurile C-439/04 si C-440/04, Axel Kittel versus Statul Belgian cu privire la principiul neutralității fiscale si pierderea dreptului de deducere pentru un cumpărător de bună-credință, conform caruia „beneficiarul livrării a stiut, ar fi trebuit sa stie sau ar fi fost posibil sa stie ca prin tranzactie a participat la o tranzactie care avea legatura cu evaziunea fiscala privind T.V.A., caz in care acesta nu isi poate exercita dreptul de deducere a TVA aferent tranzactiei”.

In consecința, la control s-a constatat ca societatea a încălcat prevederile art.19 alin.(1) si art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, coroborat cu pct.22 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, influenta fiscala fiind diminuarea nejustificata a profitului impozabil cu suma de ... lei reprezentând **cheltuieli nedeductibile fiscal, si implicit a impozitului pe profit cu suma de ... lei** (... lei x 16%).

Totodată, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, si prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din acelasi act normativ, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, **aceasta suma fiind stabilita ca obligatie suplimentara de plata.**

În consecință, față de aspectele prezentate mai sus - constatate la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" subpct.2 și pct.4 "Taxa pe valoarea adăugată"

subpct.1 din raportul de inspecție fiscală - organele de control au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de ... lei, dobânzi/majorari de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei, penalitati de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei, taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de ... lei, dobânzi/majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată ... lei, penalitati de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cuantumul accesoriilor fiind determinat de organele de control în Anexele 2.1. și 2.2. la Referatul privind propuneri de soluționare a contestației formulate de SC ... SRL nr.... /09.04.2013.

Întrucât faptele consemnate la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" subpct.2 și pct.4 "Taxa pe valoarea adăugată" subpct.1 din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MS ... /26.02.2013 , care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-MS ... /26.02.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art.43 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, precum și la art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, a fost întocmit **Procesul verbal nr.../20.02.2013**, prin **adresa nr.../21.02.2013** organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală **sesizând Parchetul de pe lângă Tribunalul Mureș** în vederea efectuării cercetărilor ce se impun pentru constatarea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii anterior menționate.

Potrivit art.43 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, "Efectuarea cu știința de înregistrări inexacte, precum și omisiunea cu știința a înregistrărilor în contabilitate, având drept consecință denaturarea veniturilor, cheltuielilor, rezultatelor financiare, precum și a elementelor de activ și de pasiv ce se reflectă în bilanț, constituie infracțiunea de fals intelectual și se pedepsește conform legii".

La art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

"(1) Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale:

[...]

c) evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive;[...]."

**În drept**, în ceea ce privește obligațiile fiscale suplimentare în suma totală de ... lei, compuse din: impozitul pe profit în sumă de ... lei, dobânzile/majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei, penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei, respectiv taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, dobânzile/majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei și penalitățile de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei, mai sus menționate, în speta



sunt incidente prevederile art.214 din Ordonanta 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 [...].”**

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 care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-SM ... /26.02.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-SM ... /26.02.2013 contestată, 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** în urma efectuării verificărilor, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C ... S.R.L. din ... , jud.Mures, a înregistrat cheltuieli deductibile in suma totala de ... lei, respectiv a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma totala de ... lei, in baza facturilor fiscale care figureaza ca fiind emise de S.C. ... S.R.L. din Lunca Bradului, având C.U.I. ... (anexa nr.5 la raportul de inspectie fiscala), reprezentând contravaloarea unor prestări de servicii – exploatare forestiera, in conditiile in care in urma consultării dosarului fiscal al SC ... SRL si din informațiile existente in bazele de date ale M.F.P., respectiv urmare controlului încrucișat efectuat de inspectori din cadrul DGFP Mureș la societatea in numele căreia au fost emise facturile in cauza (SC ... SRL), organele de control au concluzionat ca aceasta din urma nu este in măsura a realiza serviciile contractate cu societatea verificata (nu avea mijloacele necesare efectuării serviciilor), influența fiscală a acestor constatări constând în diminuarea nejustificata de catre societatea verificata a bazelor impozabile pentru calculul impozitului pe profit aferent perioadelor de referință, respectiv deducerea nejustificată a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, și implicit diminuarea obligatiilor de plata la bugetul de stat constând în impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata.

Astfel, organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Mureș Sesizarea penală nr.90/21.02.2013 împreună cu Procesul verbal din nr.../20.02.2012, prin care se solicită efectuarea cercetărilor ce se impun în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute la art.43 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, precum si la art.9 alin.(1) lit.c) din Legea

nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, **constatând un prejudiciu cauzat bugetului de stat, constând în impozit pe profit în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, și care face obiectul atât a Deciziei de impunere nr.F-MS ... /26.02.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală, cât și a contestației formulate împotriva acesteia de către SC ... SRL din ... , jud.Mures.**

În acest sens, 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*” precum și faptul că în speță operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității si legalității acestora.

Se reține că potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a 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 privința existenței faptei.

Totodată, precizăm că și Curtea Constituțională prin Decizia nr.449/26.10.2004 s-a pronunțat în sensul că „*întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art.19 alin.2 din Codul de Procedură penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii*” menționând în cuprinsul aceleiași Decizii faptul că pentru identitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ.

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, potrivit cărora „*hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia*”.

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 înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura 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 Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Mureș Sesizarea penală nr.90/21.02.2013 pentru a se face aplicațiunea art.43 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, precum si a art.9 alin.(1)

lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că s-a constatat că societatea a **prejudiciat bugetul consolidat al statului cu suma de ... lei, reprezentând:**

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

urmare înregistrării în contabilitate a unor facturi de achiziții, fără a prezenta documente justificative privind realitatea operațiunilor înscrise în acestea.

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 înrăurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.**

Totodată se reține că, practica jurisprudențială europeană a CEDO privește drept discriminare aplicarea unui regim juridic diferit unor situații similare interzicând expres aplicarea unei diferențe de tratament unor situații analoage sau comparabile.

A proceda astfel, **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 în temeiul art.... din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, contatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu toate consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

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, iar aceste aspecte pot avea o înrăurire hotărâtoare asupra soluției cu urmează a fi dată în procedura administrativă.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, potrivit principiului de drept *“penalul ține în loc civilul”*, consacrat prin art.19 alin.(2) din Codul de Procedură Penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, D.G.R.F.P. Brasov prin Serviciul Soluționare Contestații nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul

de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

***“(3) Procedura 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 sau nu.”***

Referitor la reluarea procedurii de soluționare a contestației, pct.10.1. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013, statuează că:

***"Dacă prin decizie se suspenda soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 213 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. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatorului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform pct. 2.2 - 2.4 din prezentele instrucțiuni".***

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, ***se va suspenda soluționarea contestației pentru suma totală de de ... lei***, reprezentând: ... lei - impozit pe profit, ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, ... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, ... lei - taxă pe valoarea adăugată, ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, ... lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

**D.G.R.F.P. Brasov prin Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte dacă aceasta este datorată bugetului de stat, in conditiile in care petenta nu aduce argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei.**

**În fapt**, la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" subpct.1, 3 - 9 din Raportul de inspectie fiscală nr.F-SM ... /26.02.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-SM ... /26.02.2013 contestată, organele de control au stabilit **impozit pe profit suplimentar de plata in suma de ... lei**, motivele de fapt si de drept retinute fiind urmatoarele:

- Recalcularea profitului impozabil

In perioada 2008 – 2011 societatea a declarat impozit mai mic decât cel calculat in registrul de evidenta fiscala, efectul fiscal fiind nedeclararea impozitului pe profit in suma totala de ... lei, defalcat pe perioade fiscale dupa cum urmeaza:

- la 31.12.2008 impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei;
- la 31.12.2009 impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei;
- la 31.12.2011 a fost declarat eronat (in plus) impozit pe profit in suma de 200 lei.

In luna decembrie 2008 societatea inregistrat in mod nejustificat cheltuielile in suma de ... lei, prin urmatoarea formula contabila (anexa nr.4 la raportul de inspectie fiscala):

601 „Cheltuieli cu materiile prime” = 473 „Decontari din operatii in curs de clarificare” si inchiderea contului de cheltuieli prin contul 121 „Profit sau pierdere”.

La data de 31 decembrie 2009 societatea revine asupra inregistrarii anterioare si efectueaza corectia prin inregistrarea sumei (cu minus) in soldul debitor al contului 1174 „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor”, fara a depune declaratia rectificativa aferenta anului 2008.

Avand in vedere prevederile pct.13 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei (... lei x 16%), situatia detaliata privind calculul impozitului pe profit fiind prezentata in anexa nr.15 la raportul de inspectie fiscala.

- Cheltuieli nedeductibile privind combustibilul

În perioada ianuarie 2009 – decembrie 2011 societatea a înregistrat cheltuieli deductibile în sumă totala de ... lei, aferente achizițiilor de combustibili, in legatura cu care, din verificarea evidentei contabile, din situatia intocmita in baza foilor de parcurs si a fiselor de activitate zilnica (anexa nr.7 la raportul de inspectie fiscala) si din Nota explicativa luata reprezentantului societății (anexa nr.8) organele de control au constatat ca nu au fost utilizati pentru activitatea desfășurata de societate.

Avand in vedere prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de control au stabilit ca sunt nedeductibile fiscal

cheltuielile în suma totală de ... lei și au recalculat rezultatul fiscal aferent anilor 2009 și 2011.

- Deducerea eronată a cheltuielilor cu combustibilul utilizat pentru autoturismul administratorului societății

În perioada mai 2009 – septembrie 2011, societatea a înregistrat cheltuieli deductibile în sumă totală de ... lei aferente achizițiilor de combustibili auto pentru autoturismul Skoda (... ) utilizat de administratorul societății, situația privind aceste achiziții fiind prezentată în anexa nr.9 la raportul de inspecție fiscală.

Având în vedere prevederile art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.05.2009, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a diminuat nejustificat profitul impozabil cu suma de ... lei, și au recalculat rezultatul fiscal aferent perioadei 2009 - 2011.

- Înregistrarea eronată a unor facturi emise (storno avansuri)

În perioada aprilie 2011 – septembrie 2012 societatea verificată a încasat avansuri în suma de ... lei de la diversi clienți pe care le-a înregistrat în contul 419 "Clienți creditori", colectând TVA aferentă.

Din evidența contabilă (Registru jurnal - anexa nr.10 la raportul de inspecție fiscală) organele de control au constatat că la emiterea facturii finale societatea a stornat avansul acordat, dar nu din contul în care a fost înregistrat inițial (419), ci din contul 704 "Venituri din prestări servicii", efectul fiscal constând în diminuarea profitului impozabil și, implicit a impozitului pe profit datorat.

Potrivit prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la reintregirea veniturilor aferente perioadei aprilie 2009 – august 2012 stabilind un impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei (... lei x 16%) aferent trimestrului II 2009 și trimestrului II 2011, respectiv diminuarea pierderii fiscale cu suma de ... lei aferentă trimestrelor II și III 2012.

- Amânarea la plată a impozitului pe profit

În luna iunie 2009, prin articolul contabil: 4111 „Client - ... “ = 704 „Venituri din prestări servicii” societatea verificată a stornat din contul de venituri suma de ... lei, fără a deține un document justificativ.

În luna decembrie 2009, cu mențiunea „înregistrare greșită” se revenine asupra acestei înregistrări prin articolul contabil: 4111 „Client - ... “ = 704 „Venituri din prestări servicii” ... lei, efectul fiind anularea primei înregistrări.

Organele de control au reținut că nu au fost respectate prevederile art.19 și art.34 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la declararea și plata impozitului pe profit, efectul fiscal al celor prezentate mai sus constând în amânarea la plată a impozitului pe profit în sumă de ... lei (... lei x 16%), motiv pentru care în sarcina unității au fost calculate pentru perioada 25.07.2009 – 25.02.2010 accesorii bugetare (anexa nr. 16 la raportul de inspecție fiscală).

- Depasire limita cheltuieli de protocol

La control s-a constatat ca in luna decembrie 2008 societatea a inregistrat eronat cheltuielile in suma de ... lei in contul 625 „Cheltuieli cu deplasari, deductibile”, in baza facturii nr.01/21.12.2008 emisa de S.C. ... S.R.L. (anexa nr.11 la raportul de inspectie fiscala) reprezentand contravaloare masa servita.

Urmare verificarii sumelor înregistrate in balanța de verificare a conturilor întocmita pentru luna decembrie 2008 (anexa nr.12 la raportul de inspectie fiscala), a fisei contului 623 „Cheltuieli de protocol, reclama si publicitate”, precum si Registrului de evidenta fiscala, organele de control au constatat ca societatea a calculat corect cheltuielile deductibile de protocol, fiind depasita limita cu suma de ... lei, suma care a fost luata in calcul pentru determinarea impozitului pe profit.

Organele de inspectie fiscala au retinut ca cheltuielile in suma de ... lei reprezentand masa servita, asimilate cheltuielilor de protocol, pentru care a fost depasit plafonul de deductibilitate la 31.12.2008, reprezinta cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, conform prevederilor art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, organele de control au stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei (... lei x 16%).

- Inregistrari eronate

La control s-a constatat ca societatea a înregistrat în evidența contabilă următoarele facturi fiscale:

- factura nr.... /02.07.2010 în valoare de ... lei, emisă de S.C. ... S.R.L., reprezentând materiale de constructii, inregistrata în contul 212 „Constructii”. În aceeași luna, societatea înregistrează contravaloarea aceleiași facturi si în contul 603 „Cheltuieli privind obiectele de inventar” (anexa nr.13 la raportul de inspectie fiscala), materiale fiind date in consum;
- factura nr.... /30.06.2010 în valoare de ... lei, emisă de S.C. ... S.R.L., reprezentând piese de schimb, inregistrata în contul 3021 „Materiale auxiliare”. În aceeași luna, societatea mai înregistrează o parte din contravaloarea acestei facturi, respectiv suma de ... lei, în același cont (anexa nr.13 la raportul de inspectie fiscala).

Organele de inspectie fiscala au retinut ca intrucât societatea a înregistrat suma de ... lei ( ... lei + ... lei) fără a deține facturi fiscale care să justifice înregistrarea în conturile de cheltuieli, au fost încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, efectul fiscal constand in diminuarea nejustificata a bazei de calcul a impozitului pe profit cu suma de ... lei.

Prin urmare, organele de inspectie fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de ... lei.

- Tranzactii cu contribuabili inactivi

În luna iulie 2012 societatea a înregistrat în evidența contabilă factura nr.9/20.07.2012 în valoare de ... lei, reprezentând închiriere autovehicol (anexa nr.14 la raportul de inspecție fiscală), emisă de SC ... SRL - furnizor declarat inactiv începând cu 21.05.2012, potrivit raportului nr.15/07.01.2013 al Compartimentului Județean de Informații Fiscale Mures.

În temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.r) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.11 alin.(1<sup>1</sup>) din același act normativ, organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare tranzacțiile efectuate de societatea verificată cu SC Vesemar SRL, contribuabil declarat inactiv, iar cheltuiala în sumă de ... lei a fost considerată nedeductibilă la calculul rezultatului fiscal al societății.

Pentru neplata la termen a **impozitului pe profit suplimentar de plata în suma de ... lei**, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la control au fost calculate **dobanzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de ... lei și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de ... lei**, cuantumul accesoriilor fiind determinat de organele de control în Anexa 3.1. la Referatul privind propuneri de soluționare a contestației formulate de SC ... SRL nr.... /09.04.2013.

Totodată, la Cap.III pct.4 "Taxa pe valoarea adăugată" subpct.2-8 din Raportul de inspecție fiscală nr.F-SM ... /26.02.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-SM ... /26.02.2013 contestată organele de control au stabilit **taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă totală de ... lei**, având la baza următoarele constatari:

- În actul de control întocmit cu ocazia inspecției fiscale anterioare, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr.... /24.02.2009, organele de control au constatat că în cursul anilor 2006, 2007 și 2008 societatea a achiziționat materiale de construcții de la diversi furnizori, în valoare totală de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei (situația detaliată fiind prezentată în anexa nr.17 la raportul de inspecție fiscală), care au fost utilizate pentru modernizarea și transformarea unui imobil, situat în localitatea Reghin, str. ... , pe care societatea l-a achiziționat în luna iulie 2006 la valoarea de ... lei și unde societatea avea înregistrat punct de lucru. Urmare cercetării la fața locului efectuată de echipa de control s-a constatat că pentru partea de imobil care a fost amenajată nu au fost întocmite procese verbale de recepție parțială a lucrării.

În luna octombrie 2011 societatea vinde imobilul situat în loc. Reghin, str... la valoarea de ... lei, operațiune scutită de TVA.

Având în vedere prevederile art.161 alin.(1) lit.c) și alin.(8) din Codul fiscal și pct.83 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, respectiv prevederile art.149 alin.(2) lit.b) și art.149 alin.(4) lit.a) pct.2 și alin.(5) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare



si pct.54 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, cu modificarile ulterioare, aplicabile de la data de 1 ianuarie 2007, organele de inspectie fiscala au stabilit ca aferent investitiilor efectuate in perioada 2006 – 2008 societatea avea obligatia ajustarii taxei pe valoarea adaugata in luna octombrie 2011 (o cincime din TVA dedusa inainte de luna ianuarie 2007, si 18 douazecimi din TVA dedusa dupa aceasta data), in conditiile in care imobilul a fost utilizat in toata perioada in care s-au efectuat investitiile, nu au fost incheiate procese verbale de receptie, iar in luna octombrie 2011 a fost vandut.

Ca urmare, organele de control au procedat la ajustarea TVA in suma de ... lei si au stabilit o obligatie de plata suplimentara in sarcina unitatii constand in TVA in suma mentionata.

- La control s-a constatat ca in perioada ianuarie 2009 – decembrie 2011 societatea a inregistrat TVA deductibila in suma totala de ... lei aferenta achizitiilor de combustibili care nu au fost utilizati pentru activitatea desfășurata de societate, așa cum rezulta din verificarea evidentei contabile, conform situatiei intocmite in baza foilor de parcurs si a fiselor de activitate zilnica (anexa nr.7 la raportul de inspectie fiscala) si din Nota explicativa luata reprezentantului societății (anexa nr.8 la raportul de inspectie fiscala).

Avand in vedere prevederile art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, organele de inspectie fiscala au retinut ca societatea verificata trebuia sa autofactureze aceste bunuri către sine, in conformitate cu prevederile art.155 alin.(2) din Codul Fiscal, implicit sa colecteze taxa aferenta.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina unitatii taxa pe valoarea adăugata colectata suplimentar in suma de ... lei.

- La control s-a constatat ca in perioada mai 2009 – septembrie 2011, societatea a inregistrat eronat TVA deductibila in suma de ... lei, aferenta combustibililor achizitionati si utilizati pentru autoturismul marca Skoda (... ) care nu se incadreaza la exceptiile prevazute la art.145<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, fapt pentru care la control s-a stabilit taxa pe valoarea adaugata suplimentara de plată in suma de ... lei.

- In perioada octombrie 2010 - decembrie 2010, societatea verificata a emis facturi pentru vanzarea de material lemos, pentru care a aplicat taxarea inversa, catre persoane juridice care nu erau platitoare de TVA respectiv S.C. ... S.R.L. – a carui cod platitor TVA a fost anulat incepand cu 01.05.2010, si S.C... S.R.L. din Brasov - care devine platitor de TVA incepand cu luna ianuarie 2011.

Avand in vedere prevederile art.160 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea verificată trebuia sa colecteze taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei (... lei in relatia cu SC ... SRL + ... lei in

relatia cu SC ... SRL) aferentă operațiunilor înregistrate, fapt pentru care aceasta suma a fost stabilita suplimentar in sarcina unitatii.

- În luna iunie 2009, prin articolul contabil: 4111 „Clienți - ... “ = 704 „Venituri din prestari servicii” societatea a stornat din contul de venituri suma de ... lei si TVA aferenta in suma de ... lei, fara a detine un document justificativ.

În luna decembrie 2009, cu mențiunea „înregistrare greșită” unitatea revine asupra acestei înregistrări prin articolul contabil 4111 „Client - ... “ = 704 „Venituri din prestari servicii”, inregistreaza veniturile in suma de ... lei, dar nu inregistreaza si TVA aferenta.

La control s-a stabilit ca societatea a incalcat prevederile art.156 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, coroborat cu art.146 alin.(1) lit.a) din acelasi act normativ, societatea diminuand nejustificat TVA colectata cu suma de ... lei, fapt pentru care in sarcina unitatii a fost stabilita suplimentar de plata TVA in suma mentionata.

- La control s-a constatat ca in luna decembrie 2008 societatea a inregistrat in evidenta contabila factura nr.01/21.12.2008 emisa de S.C. ... S.R.L. (anexa nr.11 la raportul de inspectie fiscala) reprezentand contravaloare masa servita, in valoare de ... lei, cu TVA aferenta in suma de ... lei.

Urmare verificarii sumelor înregistrate in balanțata de verificare a conturilor întocmita pentru luna decembrie 2008 (anexa nr.12 la raportul de inspectie fiscala), a fisei contului 623 „Cheltuieli de protocol, reclama si publicitate”, precum si Registrului de evidenta fiscala, organele de control au constatat ca societatea a calculat corect cheltuielile deductibile de protocol, fiind depasita limita cu suma de ... lei, pentru care societatea a colectat TVA aferenta.

Organele de inspectie fiscala au retinut ca suma de ... lei reprezentand masa servita, a fost asimilata cheltuielilor de protocol, fiind depasit plafonul de deductibilitate la 31.12.2008.

Avand in vedere prevederile art.128 alin.(8) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, coroborat cu pct.6 alin.(11) si (12) a Titlului VI din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, cu modificările si completările ulterioare, la control s-a stabilit, aferent cheltuielilor de protocol care depășesc limita legala, TVA colectata suplimentar este in suma de ... lei (... lei x 19%).

- In luna iulie 2012 societatea a înregistrat în evidența contabilă factura nr.9/20.07.2012 în valoare de ... lei, reprezentand inchiriere autovehicol (anexa nr.14 la raportul de inspectie fiscala), emisa de SC ... SRL - furnizor declarat inactiv incepand cu 21.05.2012, potrivit raportului nr.15/07.01.2013 al Compartimentului Județean de Informații Fiscale Mures.

In temeiul prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.11 alin.(1<sup>1</sup>) din acelasi act normativ, organele de inspecție fiscală

au constatat că societatea verificata nu are dreptul de deducere a taxei pe adăugată în sumă de ... lei.

Pentru neplata la termen a **taxei pe valoarea adaugata stabilite suplimentar în suma totala de ... lei**, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120<sup>1</sup> din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, la control au fost calculate **dobanzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugata în suma de ... lei si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata în suma de ... lei**, cuantumul accesoriilor fiind determinat de organele de control în Anexa 3.2. la Referatul privind propuneri de solutionare a contestatiei formulate de SC ... SRL nr.... /09.04.2013.

Desi prin contestatia înregistrata la D.G.F.P. Mures sub nr.... /03.04.2013 petenta solicita admiterea contestatiei formulate, anulara actelor atacate si pe cale de consecință exonerarea de la plata obligatiilor suplimentare stabilite prin acestea, rezumându-se în a preciza faptul ca, în ceea ce priveste deficientele constatate de catre inspectorii fiscali la pct.1, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9 din actele contestate *“acestea sunt in neconcordanta cu starea de fapt si de drept si cu documentele justificative prezentate, iar sumele retinute sunt nejustificate”*, se reține că referitor la constatarile organelor de inspecție fiscală privind impozitul pe profit suplimentar in suma de ... lei si taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei si obligațiile fiscale accesorii aferente, menționate mai sus si incluse în suma contestată, petenta nu aduce nici un argument de fapt si de drept si nu depune nici un document în susținerea contestației prin care să combată aceste constatări.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.206 *“Forma si continutul contestatiei”* alin.(1) lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora,

*“(1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:*

*[...]*

*c) motivele de fapt si de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiaza; [...]*“,

coroborate cu prevederile art.213 alin.(1) și alin.(5) din același act normativ, care precizează expres că:

*“(1) În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii. [...]*

*(5) Organul de solutionare competent se va pronunta mai întâi asupra exceptiilor de procedura si asupra celor de fond, iar când se constata ca acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei”*.

Totodata, potrivit prevederilor pct.2.5 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.450/2013:

***“Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv ”.***

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”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în cale administrativă, constatarea care se impune este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației este pus în situația de a aplica prevederile art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.b) 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, unde referitor la soluțiile asupra contestației, se arată:

**“11.1. Contestatia poate fi respinsa ca:**

[...]

**b) nemotivata, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt si de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii”.**

În contextul celor prezentate, având în vedere faptul ca prin contestația formulată petenta nu prezintă motivele de fapt si de drept pentru care înțelege să conteste ***obligatiile fiscale stabilite suplimentar în sumă totală de ... lei***, reprezentând: ... lei - impozit pe profit, ... lei - dobânzi/majorari de întârziere aferente impozitului pe profit, ... lei - penalitati de întârziere aferente impozitului pe profit, ... lei - taxă pe valoarea adăugată, ... lei - dobânzi/majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, ... lei - penalitati de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, ***contestația*** formulată de S.C. ... S.R.L. urmează a ***fi respinsa ca nemotivată*** pentru obligațiile fiscale suplimentare anterior menționate.

**III. Referitor la suspendarea executarii deciziei de impunere contestate**

*Cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P. Brasov - Serviciul solutionare contestatii se poate investi cu analiza pe fond a acestui capat de*

*cerere, in conditiile in care suspendarea executarii actului administrativ fiscal nu intra in competenta sa materiala de solutionare.*

**In fapt**, prin contestatia formulata, SC ... SRL solicita si suspendarea executarii Deciziei de impunere nr.F-SM ... /26.02.2013 contestată, *“pentru prevenirea unei pagube iminente care s-ar cauza subscrisei”*.

**In drept**, art.215 **”Suspendarea executării actului administrativ fiscal”** alin.(1) si (2) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare precizeaza:

*”(1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.*

*(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauciune de până la 20% din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani, o cauciune de până la 2.000 lei”*.

Totodata, dispozitiile art.14 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, cu modificarile ulterioare, stipuleaza:

*”(1) În cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, după sesizarea, în condițiile art. 7, a autorității publice care a emis actul sau a autorității ierarhic superioare, persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ unilateral până la pronunțarea instanței de fond. În cazul în care persoana vătămată nu introduce acțiunea în anularea actului în termen de 60 de zile, suspendarea încetează de drept și fără nicio formalitate.*

*(2) Instanța soluționează cererea de suspendare, de urgență și cu precădere, cu citarea părților”*.

Avand in vedere aceste dispozitii imperative ale legii, solicitarea contestatoarei de suspendare a executarii actului atacat intra sub incidenta prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, motiv pentru care Serviciul solutionare contestatii din cadrul D.G.R.F.P. Brasov nu se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, competenta revenind instantelor judecatoresti competente.

Pentru considerentele aratate mai sus, în raport cu actele normative enuntate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a) si art.210 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările și completările ulterioare, se

## **DECIDE:**

**1. Suspendarea soluționării contestației** formulate de **S.C. ... S.R.L.** din ... , **jud.Mures** în ceea ce privește obligațiile fiscale în **sumă totală de ... lei**,

reprezentând:

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

adăugată;

- ... lei - penalitati de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, stabilite prin Decizia de impunere nr.F-MS ... /26.02.2013 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 nemotivată*** a contestației formulate pentru ***suma totală de ... lei***, reprezentând:

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

adăugată;

- ... lei - penalitati de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

**3. *Constatarea necompetenței materiale*** a Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Brașov în soluționarea cererii formulate de SC ... SRL din ... , jud.Mureș, de suspendare a executării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MS ... /26.02.2013.

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

**DIRECTOR GENERAL,**