



## Ministerul Finanțelor Publice

### Agencia Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș

Biroul Soluționare Contestații



Str. Gheorghe Doja nr. 1-3,

Tg.Mureș, Mureș

Tel: 0265 267 870

Fax: 0265 266 155

---

### DECIZIA nr.412/605/2011/22.06.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de către Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii – Birou Registru Contribuabili, Declarații Fiscale și Bilanțuri, prin adresele nr.x și nr.x, înregistrate sub nr.x și nr.x, asupra contestațiilor formulate de x, împotriva Deciziei de impunere nr.x privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de specialitate din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspectie Fiscala în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x, precum și împotriva Deciziei nr.1/11.10.2011 referitoare la obligațiile de plată accesorii, emisă de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii, comunicate petentei la data de 28.06.2011, respectiv la data de 31.10.2011, potrivit confirmărilor de primire anexate în copie la dosarul contestației.

Întrucât contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.x privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de specialitate din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspectie Fiscala în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x, a fost depusă direct la Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Mureș sub nr.x/26.07.2011, prin adresa nr.x/27.07.2011, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.x/28.07.2011, organul fiscal din urmă a sesizat Activitatea de Inspectie Fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș, care, prin adresa nr.x/03.08.2011, înregistrată sub nr.x/04.08.2011, a sesizat Biroul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Mureș.

În speță, sunt incidente prevederile pct.9.6. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, potrivit cărora: *"În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, sau alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale sau tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se va*

*proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei."*

Contestațiile, înregistrate la Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Mureș sub nr.x/26.07.2011, respectiv sub nr.x/14.11.2011, au fost depuse în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Prin urmare, se va proceda la conexarea dosarelor contestațiilor având ca obiect obligațiile fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr.x privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de D.G.F.P. Mureș – Activitatea de Inspecție Fiscală, precum și prin Decizia nr.x/11.10.2011 referitoare la obligațiile de plată accesorii, emisă de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Mureș, acestea urmând a fi soluționate prin prezenta decizie.

Suma contestată este de **x lei** (x lei stabilite prin Decizia de impunere nr.x privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală + x lei stabilită prin Decizia nr.x/11.10.2011 referitoare la obligațiile de plată accesorii), compusă din:

- x lei reprezentând impozit pe profit;
- x lei reprezentând majorari de întârziere aferente impozitului pe profit;
- x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată;
- x lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată;
- x lei reprezentând impozit pe dividende;
- x lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe dividende, obligațiile de plată anterior menționate fiind stabilite prin Decizia de impunere nr.x;
- x lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit;
- x lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe dividende persoane fizice;
- x lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, obligațiile de plată anterior menționate fiind stabilite prin Decizia nr.x/11.10.2011.

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 procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Mureș, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze cauza.

A) În contestațiile înregistrate la Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Mureș sub nr.x/26.07.2011, respectiv sub nr.x/14.11.2011, completată cu adresa înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.x/12.06.2012, petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr.x privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, precum și a

Deciziei nr.x/11.10.2011 referitoare la obligațiile de plată accesorii, invocând următoarele:

Referitor la impozitul pe profit

- la lit.a) se arată că au fost majorate nejustificat cheltuielile de exploatare (cont 612) cu sume achitate cu titlu de chirie aferentă unor autoturisme închiriate de la x, pentru care nu au fost prezentate documente care să ateste că aceste mijloace de transport au fost utilizate în activitatea societății, constatare cu care nu putea fi de acord, prin urmare nici cu impozitul pe profit suplimentar calculat împreună cu accesoriile aferente;

- a prezentat organelor de inspecție fiscală contractele încheiate, foile de parcurs întocmite, în unele situații și bonuri fiscale pentru achiziționarea de combustibil, ordine de deplasare în țară și străinătate, facturi pentru reparații de întreținere ocazionale, cât și argumente care au fost de natură să evidențieze rezultatele societății pe parcursul anilor;

- din fișa contului 612 deși au fost stornate în luna noiembrie 2010, cheltuieli aferente lunilor august și septembrie 2010, aspect adus la cunoștința inspectorilor fiscali, însă aceștia au ignorat realitatea;

- societatea avea salariați, aspect dovedit cu statele de plată întocmite, anexate prezentei, despre care inspectorii fiscali nu au manifestat nicio curiozitate și au consemnat că societatea nu avea salariați, prin urmare închirierile de autoturisme fiind efectuate fără niciun scop economic;

- la lit.b) organele de inspecție fiscală au reținut că societatea nu avea dreptul de deducere pentru cheltuieli în sumă de x lei reprezentând chirie sală conferință, în condițiile în care nu a prezentat probe prin care să justifice înregistrarea pe cheltuieli a sumei în cauză;

- a adus la cunoștința inspecției fiscale documentele din care rezultă că sala a fost închiriată pentru a fi posibilă organizarea unei reuniuni cu proiectantul general al investiției derulate la Reghin, și cu invitații acestuia, și aici se referă la contractul încheiat de societate cu acesta, din care rezultă că orice cheltuială de asemenea natură va fi suportată de societate;

- la lit.c) se arată că au fost trecute pe cheltuieli valoarea unor piese de schimb în sumă de x lei, achiziționate din Germania pentru un autoturism care nu aparține societății;

- în fapt, a adus la cunoștința inspecției fiscale faptul că autoturismul în cauză a fost condus la momentul respectiv de dl. Minor K. cu care a avut încheiat un contract de reprezentare a intereselor societății atât în țară cât și în străinătate, anexat, cât și documentul "ordin de deplasare" întocmit pe numele acestuia, iar aspectul că bunul aflat la momentul respectiv în Germania și faptul că s-a defectat nu poate fi imputat societății;

- la lit.d) se arată că au fost evidențiate un număr de 7 facturi în valoare de x lei, fără ca unitatea să poată face dovada necesității și prestării efective a serviciilor înscrise în facturile în cauză;

- în fapt, a adus la cunoștința inspecției fiscale că aceste servicii au fost efectuate în scopul finalizării lucrărilor de construcții derulate în loc. Reghin, în speță au fost transportate balast și alte materiale din piatră spartă. Dacă tot a fost solicitat un control încrucișat derulat cu D.G.F.P. Harghita la furnizorul societății, se putea documenta că aceste transporturi au fost contractate și executate, și nu era un lucru de nerealizat, în locul unor constatări care nu pot fi luate în considerare, pentru că se referă la anumite aspecte formale de genul: “nu sunt înscrise pe facturi date de identificare ale mijloacelor de transport...”, nominalizarea administratorului x ca delegat, dar semnăturile de pe facturile în cauză nu i-ar aparține;

- materialele transportate au fost necesare pentru consolidarea terenului din jurul construcției efectuate de societate în municipiul Reghin și au fost prevăzute în Devizul de lucrări întocmit de un proiectant cu care a avut încheiat un contract. Efectuarea acestor cheltuieli au avut ca rezultat realizarea de venituri, astfel cum rezultă din evidența contabilă a societății;

- la lit. e) se arată că din eroare, fapt recunoscut de societate, au fost majorate cheltuielile cu suma de x lei reprezentând diferență de curs valutar, denaturând pierderea înregistrată de societate la trimestrul I 2010, aspect care a fost corectat în timpul inspecției și a fost depus la organele fiscale un decont rectificativ în care eroarea a fost corectată;

- la lit.g) se arată că au fost imputate cheltuielile societății cu suma de x lei care este aferentă unei imobilizări necorporale (licență) și că în cauza de față nu se poate considera că societatea deține o imobilizare necorporală care poate fi supusă amortizării;

- licența în cauză a fost obținută după solicitarea înregistrării la OSIM în temeiul Legii nr.84/1998 privind mărcile și indicațiile geografice și se referă la marca înregistrată, figurativă, cu element grafic, reprodusă în cererea înaintată, cu referire la un acoperiș al unui imobil, și care a fost utilizată de societate în toate corespondențele derulate începând cu data înregistrării, 03 martie 2009, ulterior acest drept a fost conferit societății și printr-un contract încheiat semnat de reprezentanți. Aspectul că din anumite motive apare înregistrarea și amortizarea acestei mărci începând cu luna august 2010 nu poate constitui un argument că licența în cauză nu ar fi fost în măsură să producă efecte cu mult înainte de amortizarea și de semnarea contractului;

- se consemnează în continuare că reprezentanții GF în Procesul verbal nr.x/03.09.2010, nu fac referire la această licență, motiv pentru care dă dreptul inspecției să reia ideea avansată de comisari, respectiv că sumele în cauză ridicate și utilizate de dl. x sunt distribuite cu titlu de dividend. În continuare cu fără nicio altă argumentare și documentare, inspectorii fiscali ajung la concluzia că sumele în cauză nu s-ar fi putut compensa cu folosirea dreptului de proprietate intelectuală și industrială ce decurge din depozitul consemnat în licență;

- mai mult ar sugera că acest contract nefiind prezentat personalului GF, nici nu ar fi existat la acel moment, iar semnarea de către administratorul x nu ar fi avut loc, afirmând că semnătura “diferă semnificativ față de semnătura aceleiași persoane identificată pe o serie de alte documente prezentate la control”, și fără alte argumente procedează la catalogarea sumei aferente licenței în cauză ca nefiind deductibilă fiscal, și-l cataloghează ca fiind dividend distribuit persoanelor fizice și așa cum se consemnează la lit.a), din constatările referitoare la impozitul suplimentar stabilit pentru dividende distribuite și calculează și un asemenea impozit;

- Licența a fost obținută în baza art.2 din Legea nr.84/1998 privind mărcile și indicațiile geografice;

- la lit.h) se arată că au fost înregistrate în evidența contabilă pe seama cheltuielilor și cărora au fost aplicate un regim de deductibilitate fiscală și care reprezintă diverse achiziții efectuate de administratorul societății dl. x, constând în bilete de avion, cazare, hotel, alimente, etc., și că aceste cheltuieli nu ar fi fost efectuate în interesul societății, constatare cu care nu poate fi de acord;

- a adus la cunoștința inspecției fiscale că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul desfășurării unor activități care au format obiectul de activitate al societății, în concret sumele cheltuielilor cu deplasările cu avionul au fost efectuate pentru a purta discuții cu proiectantul investiției, cu care a fost încheiat și un contract de proiectare, au fost întocmite deconturi de cheltuieli cu ocazia asigurării condițiilor de cazare pentru personal sau reprezentanți, cu care a derulat construcția imobilului din municipiul Reghin (exemplificativ fiind anexate un număr de trei deconturi de cheltuieli), a asigurat un meniu zilnic salariaților conform celor cuprinse în Regulamentul de organizare și funcționare a societății;

- în privința delegațiilor întocmite, inspectorii fiscali arată că acestea nu prezintă toate informațiile necesare și se exemplifică prin „lipsa ștampilelor de confirmare a deplasării”, uitând să specifice că în temeiul art.31 din H.G. nr.1860 din 21 decembrie 2006 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, publicat în M.O. nr.1046/2006, conducătorul unei entități nu are această obligație.

#### Referitor la T.V.A.

- la lit.a) – organele de inspecție fiscală au arătat că societatea a dedus TVA nejustificat în valoare de x lei aferentă unor mijloace de transport închiriate, pentru care nu s-a făcut dovada utilizării acestora;

- argumentele prezentate la impozitul pe profit consideră că sunt suficient de relevante, însă arată faptul că suma luată în calcul la stabilirea deducerii nejustificate este de numai x lei, aferent perioadei ianuarie – septembrie 2010;

- la lit.b) organele de inspecție au reținut că societatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei (x lei + x lei) aferentă unei achiziții intracomunitare de piese de schimb auto, mijlocul de transport nefiind în patrimoniul unității, acesta aparținând administratorului societății;

- în fapt, aceste bunuri au fost utilizate de către un reprezentant al societății, în baza unor documente care au fost nominalizate la capitolul impozitului pe profit. Constatarea care se bazează pe o declarație a celui alt administrator, x și care a fost obținut într-o împrejurare neclară la un alt control fiscal, nu i se pare a fi în concordanță cu realitatea, mai mult poate spune că poate exista și rea credința persoanei în cauză;

- la lit.c) se arată că în lunile februarie și martie 2010 unitatea a dedus TVA în cuantum de x lei, aferentă unor achiziții de bunuri și servicii, care nu au putut fi probate că ar fi fost efectuate în folosul societății. A adus la cunoștința inspecției fiscale că cele 7 facturi emise de S.C. x S.R.L., au fost efectuate în folosul societății și a argumentat la capitolul impozit pe profit;

- la lit.d) se arată că în lunile decembrie 2009, iunie și septembrie 2010 au fost achiziționate diverse bunuri, cazan pe combustibil solid, materiale de construcții – coturi, racorduri, robineți, etc., care nu au putut fi prezentate la inspecție și că din discuția cu reprezentantul societății, ar fi rezultat că bunurile respective nu au fost utilizate de societate în folosul operațiunilor sale taxabile, situație în care consideră că T.V.A. aferentă a fost dedusă nejustificat, constatare cu care nu poate fi de acord;

- în fapt, a adus la cunoștința organelor de control că bunurile în cauză au fost evidențiate și stocate în cadrul societății, și că, ulterior, au fost livrate unei societăți comerciale în care scop a fost întocmită factura fiscală nr.x/11.03.2011, care dovedește că bunurile în cauză nu mai aparțin societății;

#### Referitor la impozitul pe dividende

- la lit.a) - în perioada ianuarie – iulie 2010, societatea a achitat din conturile sale bancare și casierie printr-un card tip Visa Business diverse sume la un nivel de x lei, beneficiarul sumelor fiind dl. x, în calitate de administrator, și pentru care unitatea nu a calculat impozit pe dividende, constatare cu care nu poate fi de acord;

- a adus la cunoștința inspecției fiscale că s-a procedat la compensarea sumei care în final ajunge la un nivel de x lei și care constituie, în final, baza suplimentară, cu dreptul de proprietate ce decurge din licența cu nr.x din 03 martie 2009, aspect detaliat mai sus, dar inspectorii au preferat să fie lăsați conduși de ideile consemnate de lucrătorii GF în actul întocmit, respectiv de a considera sumele în cauză ca fiind dividende distribuite în loc de a proceda la o analiză temeinică a documentelor puse la dispoziție și a fenomenelor rezultate. Așa cum a arătat anterior, consideră că prevederile contractului încheiat sunt suficient de explicite și drepturile conferite societății au fost pe deplin aplicate;

- la lit.b) organele de control au reținut că societatea a achitat sume aferente unor achiziții de bunuri și servicii, evidențiate în conturile 302.04, 602,

623.01, 624 și 625, în favoarea administratorului dl. x, și pentru care unitatea nu a calculat impozit pe dividende, constatare cu care nu poate fi de acord;

- în fapt, a adus la cunoștința inspecției fiscale că piesele de schimb pentru autoturisme au fost legal procurate și utilizarea autoturismelor s-a făcut în condițiile existenței unor documente legal întocmite dar care din comoditate nu au fost luate în seamă de aceștia, preferând stabilirea unor impozite suplimentare aferente dividendelor distribuite administratorului societății dl. x (constatarea de la lit.c), al Cap.III/impozit pe profit, respectiv lit.b) al Cap.III/TVA);

- la lit.c) se arată că societatea a achitat în favoarea d-lui x, achiziția unor bunuri și servicii, evidențiate în ct. 658.01 și 658.04, considerându-se ca fiind dividende și pentru care unitatea nu a calculat impozit pe dividende, constatare cu care nu poate fi de acord;

- în fapt, a adus la cunoștința inspecției fiscale despre sumele evidențiate în contabilitate (ct. 658.04, 658.01, 612) și arată că a procedat la analiza și documentarea fiecărei poziții din Fișa conturilor, recurgând la metoda globală, respectiv considerarea întregului rulaj debitor al conturilor ca fiind nedeductibil fiscal la calculul impozitului pe profit, și, prin urmare, atribuit ca fiind distribuite administratorului. Dintr-o analiză mai atentă ar fi putut observa că în unele situații în rulajul conturilor au fost înregistrate și alte sume care nu au nicio legătură cu calculul impozitului pe dividende. Astfel, se exemplifică suma de x lei achitată în baza unei facturi în favoarea unui colaborator în baza unui contract de prestări servicii în luna iulie 2010, cu amenda achitată urmare unor constatări ale GF în sumă de x lei, în luna septembrie 2010, etc. ct. 658.01, cheltuieli notariale realizate în luna iunie 2010, alte cheltuieli (x lei din luna mai 2010, x lei din luna iulie 2010, ocazionate de derularea contractului de prestări servicii anterior nominalizat), cheltuieli cu rechizite de birou, etc., aferent ct.658.04.

**B)** Față de aspectele contestate se reține că, urmare inspecției fiscale efectuate de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la x, ce a avut ca obiectiv verificarea modului de calcul, evidențiere și declarare a impozitului pe profit, taxei pe valoarea adăugată și impozitului pe dividende au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr.x și Decizia de impunere nr.x privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, în care au fost redată următoarele constatări:

**I) Referitor la impozitul pe profit**

a) În perioada supusă inspecției fiscale, unitatea a înregistrat în contul 612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile și chiriile” diferite sume în valoare totală de x lei în baza unor contracte de închiriere/subînchiriere încheiate cu x, după cum urmează:

- Contractul de subînchiriere nr.x/24.04.2008, având ca obiect subînchirierea autoturismului marca Opel Astra cu număr de înmatriculare x, valabil pentru perioada 15.05.2008 – 14.05.2012;

- Contractul de închiriere nr. x/01.03.2009, având ca obiect închirierea autoturismului marca Opel Vectra, cu număr de înmatriculare x, valabil pentru perioada 01.03.2009- 28.02.2010;

- Contractul de subînchiriere nr.x/01.12.2009, având ca obiect subînchirierea autoturismului CHEVROLET LACETTI cu număr de înmatriculare x, valabil pentru perioada 01.12.2009- 31.12.2009;

- Contractul de subînchiriere nr.x/01.10.2009, având ca obiect subînchirierea autoturismului CHEVROLET LACETTI cu număr de înmatriculare x, valabil pentru perioadele 01.11.2009 - 31.11.2009 și 02.01.2010 – 31.12.2010.

Din analiza documentelor prezentate la control, organele de inspecție fiscală au reținut că, în perioada supusă verificării, unitatea nu face dovada că a utilizat în activitatea sa mijloacele auto închiriate în baza contractelor încheiate cu S.C. X S.R.L., acestea fiind utilizate în scop personal de către administratorul societății, mai ales în condițiile în care nu au fost identificate facturi sau bonuri fiscale de alimentare cu combustibil pe care să fie indicate numărul de înmatriculare a mașinilor închiriate, nu au fost prezentate foi de parcurs pentru aceste autoturisme, unitatea neprezentând vreo probă din care să rezulte că autoturismele în cauză ar fi fost utilizate în activitatea firmei.

Întrucât nu au fost respectate prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în situația dată, cheltuielilor în sumă de x lei, înregistrate în contul 612 reprezentând chirii autoturisme, organele de inspecție fiscală nu au acordat un regim de deductibilitate fiscală.

Având în vedere că, în luna decembrie 2009, cu N.C. nr.x/31.12.2009, a fost stornată din contul de cheltuieli 612 suma de x lei (reprezentând chiria aferentă autoturismului închiriat prin Contractul nr.x/2008, respectiv, x pentru perioada mai – decembrie 2009), raportat la diferența de x lei (x lei – x lei), la control, au fost stabilite următoarele:

- pentru anul 2009 (în care unitatea a înregistrat profit) se majorează profitul impozabil cu suma de x lei, calculându-se, implicit, un impozit pe profit de x lei (x lei x 16%);

- pentru anul 2010 (în care unitatea a înregistrat pierdere fiscală), suma de x lei sunt cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Pentru debitul stabilit (x lei), organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina unității accesorii constând în majorări de întârziere/dobânzi în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei (x lei x 15%).

**b)** În luna iulie 2010, unitatea înregistrează în contul 612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile și chiriile” suma de x lei în baza facturii nr.x/22.07.2010 emisă de S.C. x S.R.L. din loc. x, reprezentând, potrivit



mențiunii înscrisă pe aceasta, „închiriere sală conferință” (pentru operațiunea respectivă unitatea nu deduce taxa pe valoarea adăugată).

Întrucât, la control nu a fost prezentată vreo probă care să vizeze necesitatea închirierii sălii respective și utilizarea efectivă în interesul societății a acesteia, nefiind respectate prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au stabilit că unitatea nu are drept de deducere pentru suma de x lei, aceasta fiind o cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

c) În luna mai 2010, unitatea verificată a înregistrat în contul 302.04 „Materiale consumabile” suma de x lei în baza facturii numărul x/19.05.2010 emisă de firma x Germania, reprezentând valoarea unor piese de schimb. În aceeași lună suma menționată a fost înregistrată în contul 602 „Alte cheltuieli cu materialele consumabile”, fără a exista în acest sens vreun document aferent.

Urmare verificărilor, organele de control au concluzionat că piesele de schimb au fost achiziționate și date în consum pentru autoturismul personal al administratorului societății cu ocazia unei deplasări în Germania, mai ales și în condițiile în care unitatea nu a făcut dovada faptului că deplasarea în Germania ar fi fost făcută în interes de serviciu, pentru activitatea desfășurată de unitate (nu a fost prezentat vreun ordin de serviciu, vreun raport, etc.) și a faptului că mijlocul fix (autoturism utilizat de administrator) ar aparține contribuabilului verificat.

Întrucât nu au fost respectate prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma de x lei este nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

d) În lunile februarie și martie 2010, unitatea a înregistrat în evidența contabilă un număr de 7 facturi în valoare totală de x lei, cu T.V.A. aferentă de x lei, facturile în cauză având înscrisă la rubrica „Furnizor” societatea x din loc. x, jud. Harghita.

Din analiza fișei furnizorului, se observă că cele 7 facturi au, cu mici excepții, numere în ordine cronologică (aspect ce conduce la concluzia că în decursul celor două luni societatea furnizoare nu ar fi avut alți clienți), iar valoarea totală a fiecărei facturi în parte nu depășește 5.000 lei, acestea fiind achitate în totalitate cu chitanțe.

Urmare unui control efectuat de către organele de specialitate din cadrul D.G.F.P. Harghita (constatări redată în Procesul verbal nr. x/03.05.2011), a rezultat că societatea în cauză nu a depus pentru anul 2010 nici o declarație la organul fiscal teritorial (Decont TVA, Declarație informativă - cod 394, etc.) iar, administratorul nu a putut fi contactat pentru a pune la dispoziția organelor de control materialul documentar necesar efectuării inspecției. De precizat că, prin Sentința civilă nr.x/01.02.2010 pronunțată de Tribunalul Harghita, s-a notificat intrarea firmei în procedura falimentului.

S.C. x S.R.L. a înregistrat facturile în cauză astfel: în contul 332 „Lucrări și servicii în curs de execuție” suma de x lei iar în contul 624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal” suma de x lei.

Din suma înregistrată în contul 332 (8.400 lei), în luna aprilie 2010, a fost trecută pe cheltuieli suma de 8.350 lei – bon de consum 199 – în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”. Pentru sumele înregistrate în conturile de cheltuieli 628 și 624 unitatea a aplicat un regim de deductibilitate fiscală.

Condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile cu serviciile sunt expres prevăzute la art.21 alin.(1) și (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004. Prin urmare, existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor, este esențială pentru a proba necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activității desfășurate și modul în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

La control, unitatea nu a fost în măsură să probeze în vreun fel necesitatea și realizarea vreunor servicii având ca prestator S.C. x S.R.L., prin urmare, rezultatele instrumentărilor făcute în cauză nu s-au concretizat în elemente care să pună în evidență faptul că serviciile facturate au fost necesare și efectiv realizate.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au concluzionat că lipsa unor probe vizând realizarea efectivă a serviciilor facturate de către S.C. x S.R.L., în coroborare cu starea de fapt, reflecta că emiterea facturilor privind astfel de servicii nu are un suport real și, ca atare, suma de x lei nu îndeplinește condițiile de deductibilitate la calculul profitului impozabil.

e) În luna ianuarie 2010, s-a înregistrat în contul 665 „Diferență de curs valutar” suma de x lei, prin articolul contabil 665 = 531.04.01 „Casa”; suma în cauză a fost considerată deductibilă la calculul profitului impozabil pentru trimestrul I 2010.

La solicitarea organelor de control unitatea nu a fost în măsură să justifice înregistrarea sumei pe cheltuieli, susținând că, în fapt, aceasta reprezintă o eroare de înregistrare.

Astfel, în data de 06.01.2010 unitatea a înregistrat achitarea sumei de x HUF din contul de disponibil în valută (casa), echivalentul a x lei. În mod eronat s-a făcut o diferență între cele două sume  $x \text{ HUF} - x \text{ lei} = x \text{ lei}$ , ce a fost înregistrată astfel, nejustificat, în contul 665.

Situație similară se regăsește și în data de 13.01.2010, suma în cauză fiind de x lei ( $x \text{ HUF} - x \text{ lei} = x \text{ lei}$ ).

În situația dată, organele de inspecție fiscală au concluzionat că suma de x lei ( $x \text{ lei} + x \text{ lei}$ ) nu îndeplinește condițiile de a fi înregistrată pe cheltuieli, nereprezentând în fapt vreo cheltuială efectivă și, totodată, neavând vreun suport documentar.

f) Prin Raportul de inspecție fiscală nr. 5 din 15.03.2010, încheiat cu ocazia unei inspecții anterioare, organele de control au respins la rambursare TVA în sumă de x lei, pe motiv că documentul care a stat la baza deducerii sumei și înregistrării în contabilitatea a fost emis pe numele altei societăți decât cea verificată, și anume S.C. x S.R.L. – factura nr. x/17.04.2009, documentul în cauză neavând astfel calitatea de document justificativ.

Valoarea bunului achiziționat - pal alb neted – ce se situează la nivel de x lei, a fost înregistrată pe cheltuieli în contul 601,, Cheltuieli cu materii prime și materiale”, fiindu-i aplicat un regim de deductibilitate fiscală.

Întrucât au fost încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au stabilit stabilit în sarcina unității un impozit pe profit suplimentar de x lei, la care au fost calculate majorări de întârziere/dobânzi în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei (18 lei x 15%).

g) În luna septembrie 2010, organele de control au sesizat că, în contul 681 „Cheltuieli privind amortizarea”, a fost înregistrată suma de x lei. Potrivit explicațiilor date de reprezentantul societății suma în cauză reprezintă amortizarea lunară a unei imobilizări necorporale (licență), pentru a justifica înregistrarea pe cheltuieli unitatea a prezentat un singur document, respectiv „Contract de licență”, fără număr, datat din 18.11.2009, încheiat între dl. x (asociat și administrator al societății verificate), în calitate de licențiator, și S.C. X S.R.L., reprezentată de dl. x – administrator, în calitate de licențiat.

Așa după cum se demonstrează la obligația fiscală „Impozit pe dividende”, lit. a), în realitate nu s-a realizat o achiziție de licență (nici nu s-a putut clarifica în ce constă licența respectivă) – de altfel nici nu s-a dovedit în vreun fel că ar fi fost necesară o asemenea achiziție - și, ca atare, nu se poate vorbi de o operațiune care să se concretizeze într-o imobilizare necorporală supusă procesului de amortizare.

Din analiza documentului prezentat (Contract de licență), organele de control au constatat că acesta nu conține informații referitoare la data de la care contractul începe să producă efecte, or, în condițiile în care, așa după cum s-a arătat mai sus, prima lună în care au fost înregistrate cheltuieli cu amortizarea licenței este luna septembrie 2010, s-ar presupune că acesta ar fi momentul de la care unitatea verificată ar beneficia de drepturile ce decurg din contractul anterior amintit.

În fapt, unitatea verificată nu a înregistrat venituri în luna septembrie 2010 și nici nu a făcut dovada că ar fi utilizat în vreun fel licența în cauză.

Astfel, suma înregistrată pe cheltuieli în contul 681 la nivel de x lei ca reprezentând cota parte (amortizare) din valoarea unui activ care, așa după cum s-a demonstrat, în realitate nu există, nu poate fi încadrată în categoria cheltuielilor la care face referire art.21 alin.(1) din Codul fiscal, prin urmare, organele de control au stabilit că suma de x lei este nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

h) În perioada ianuarie - decembrie 2009, au fost înregistrate în contul 623.01 diferite sume în cuantum total de x lei, cărora li s-a aplicat un tratament de deductibilitate fiscală la calculul profitului impozabil.

Din analiza materialului documentar prezentat la control a rezultat că sumele înregistrate pe cheltuieli în contul respectiv reprezintă contravaloarea unor achiziții efectuate de dl. x - asociatul S.C. x S.R.L. - din Ungaria: masă servită, alimente, bilete avion, cazare hotel, etc., precum și contravaloarea unor mese servite facturate de S.C. x S.R.L. Atașat facturilor în cauză este prezentat un tabel în care se prezintă în detaliu meniul servit, numărul persoanelor beneficiare ajungând până la 75.

Referitor la acest aspect nu au putut fi prezentate probe care să justifice tratamentul aplicat de către societatea verificată sumelor în cauză. Reprezentantul societății verificate susține că sumele facturate de S.C. x S.R.L. reprezintă contravaloarea meselor servite angajaților (meniu zilnic), în condițiile în care, potrivit contractelor individuale de muncă încheiate cu persoanele angajate, acordarea de hrană angajaților nu intra în obligațiile angajatorului (spre exemplificare: Contractul nr. x/08.09.2008 încheiat cu x, Contractul nr. x/23.04.2007 încheiat cu x, Contractul nr. x/19.05.2008 încheiat cu x).

Din documentele prezentate la control și din explicațiile date, organele de inspecție fiscală au concluzionat că nu rezultă că aceste cheltuieli ar fi fost făcute în interesul societății în scopul realizării de venituri.

De asemenea, unitatea verificată a înregistrat în anul 2009 în contul 625, diferite sume în cuantum total de x lei, reprezentând contravaloare bilete de avion, cazare și masă servită pentru dl. x, cheltuieli ocazionate cu deplasarea acestuia între Ungaria în România (domiciliul dl. x este în Ungaria ) și cu șederea acestuia pe teritoriul României.

Pentru justificarea sumelor înregistrate pe cheltuieli societatea verificată a prezentat doar facturile emise de firmele de transport aerian și de cele prestatoare de servicii de cazare și masă. În cazurile în care sunt atașate ordine de serviciu emise pe numele d-lui x (aceste documente sunt întocmite sporadic), acestea nu conțin toate informațiile prevăzute de formular (ex.: localitatea unde s-ar fi deplasat, entitatea la care s-a făcut deplasarea, scopul deplasării, ștampile de confirmare a deplasării), astfel că nu există posibilități de analiză și clarificare privind legătura deplasărilor respective cu activitatea și interesul S.C. x S.R.L.

Documentele prezentate la control, nu justifică înregistrarea pe cheltuieli a sumelor în cauză, în sensul că nu fac dovada că aceste cheltuieli ar fi fost făcute în interesul societății verificate, în scopul realizării de venituri.

Totodată, în lunile ianuarie 2009 și ianuarie 2010, organele de control au constatat că unitatea a înregistrat în contul 624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și persoane” suma de x lei (x lei + x lei) reprezentând contravaloarea unor bilete de avion achiziționate pentru dl. x de la firma Malev Hungarian

Airlines, în vederea deplasării acestuia din Ungaria în România. Înafara facturilor emise de firma de transport aerian, unitatea verificată nu a prezentat niciun alt document pentru justificarea sumelor înregistrate pe cheltuieli. Așa fiind, pe baza materialului prezentat nu se poate face dovada că aceste cheltuieli ar fi fost făcute în favoarea societății verificate și nici că acestea ar fi contribuit în vreun fel la realizarea de venituri impozabile.

În condițiile date, cheltuielile în cauză (înregistrate în conturile 623.01, 625 și 624, despre care s-a făcut vorbire mai sus), într-un quantum total de x lei, nu îndeplinesc condiția de deductibilitate prevăzută la art.21 alin. (1) din Codul fiscal, prin urmare, la control, suma de x lei (afară de anul 2009) a fost supusă impozitării stabilindu-se un impozit pe profit suplimentar ce se situează la nivel de x lei.

În ceea ce privește suma de x lei înregistrată în contul 624 în anul 2010, aceasta este cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului de profit.

Pentru debitul stabilit (x lei), organele de control au stabilit accesorii constând în majorări de întârziere/dobânzi în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei (x lei x 15%).

i) În luna mai 2009, a fost înregistrată în evidența contabilă factura emisă de S.C. x S.R.L în valoarea de x lei, cu TVA aferentă de x lei, reprezentând, potrivit specificației înscrisă pe factura în cauză și, pe devizul atașat facturii, reparații pentru mijlocul de transport cu numărul de înmatriculare x (VJU). Suma de x lei a fost evidențiată în contul 611, fiindu-i aplicat un regim de deductibilitate fiscală.

Din analiza documentelor prezentate la control a rezultat că mijlocul fix în cauză nu se regăsește printre bunurile ce alcătuiesc patrimoniul societății verificate, pentru acesta nefiind prezentat vreun contract de închiriere sau comodat ori alte documente prin care să se facă dovada că mijlocul respectiv ar fi fost utilizat în activitatea S.C. x S.R.L. și, drept urmare, să fie justificată înregistrarea pe cheltuieli a reparațiilor facturate de S.C. x S.R.L.

Întrucât nu au fost respectate prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal, în condițiile date, organele de control au concluzionat că suma de x lei nu îndeplinește condițiile de deductibilitate (nu s-a făcut dovada că ar fi fost efectuate în scopul realizării de venituri) și, ca atare, cu ocazia controlului suma respectivă a fost supusă impozitării, stabilindu-se un impozit pe profit suplimentar ce se situează la nivel de x lei (5.035 lei x 16%), la care au fost calculate majorări de întârziere/dobânzi în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei (806 lei x 15%).

j) În luna aprilie 2010, x a emis către S.C. x S.R.L. factura fiscală nr. x/16.04.2010, în valoare de x lei, cu TVA aferentă de x lei. Potrivit mențiunii înscrisă pe documentul în cauză, valoarea de x lei reprezintă asigurarea casco aferentă mijloacelor auto închiriate de S.C. x S.R.L. în baza Contractului de subînchiriere nr. x/01.10.2009 (x) și Contractului de subînchiriere nr.x/24.04.2008 (x).

Suma de 634 lei a fost înregistrată în contul 613 „Cheltuieli cu primele de asigurare”, fiindu-i aplicat un regim de deductibilitate fiscală la calculul profitului impozabil.

Întrucât, în anul 2010, unitatea nu a făcut dovada utilizării în activitatea firmei a mijloacelor auto închiriate în baza celor două contracte menționate mai sus, pentru cheltuielile în cuantum de x lei nefiind îndeplinită condiția de deductibilitate prevăzută la art.21 alin.(1) din Codul fiscal, organele de control au concluzionat că suma de x lei înregistrată pe cheltuieli în contul 613 „Cheltuieli cu primele de asigurarea” este nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

k) În luna iulie 2009, unitatea a înregistrat în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma de x lei, în baza facturii nr.x emisă de S.C. x S.R.L. din loc. x, reprezentând „*Lucrări construcții conform contract nr. 21/2009*”.

Cu ocazia unei inspecții parțiale anterioare privind rambursarea T.V.A., referitor la realitatea serviciilor facturate de către S.C. x S.R.L., reprezentantul S.C. x S.R.L. a menționat în nota explicativă dată că serviciile în cauză deși au fost facturate nu au fost prestate. În situația dată, organele de control nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura amintită mai sus, iar ulterior controlului, reținându-se că în luna decembrie 2009 unitatea stornează din contul de cheltuieli suma de x lei.

Efectul fiscal al celor consemnate mai sus constă în diminuarea obligației de plată aferentă trimestrului I 2009 vizând impozitul pe profit cu suma de x **lei** (x lei x 16%) pentru care se datorează majorări de întârziere de la o perioadă fiscală la alta (trim. III 2009 până în trim. IV 2009), în cuantum de x **lei**.

Pierderea fiscală raportată de S.C. x S.R.L. prin Declarația privind impozitul pe profit – cod 101, pentru perioada 01.01.2010 – 30.09.2010, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr.x/24.02.2011, se situează la nivel de x lei. Urmare constatărilor, ce vizează perioada ianuarie – septembrie 2010, pierderea raportată de unitate se diminuează cu suma de x lei.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că unitatea are obligația întocmirii și depunerii unei noi declarații 101 pentru perioada 01.01.2010 – 30.09.2010, care să reflecte situația fiscală în conformitate cu rezultatele inspecției fiscale efectuate, în acest sens fiind întocmită Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.x/21.06.2011.

## **II) Taxa pe valoarea adăugată**

a) Deficiența prezentată la Cap. III „Impozit pe profit” lit.a) din raportul de inspecție fiscală are consecințe și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

Astfel, în baza facturilor emise de către x, conform contractelor încheiate între părți, S.C. x S.R.L. a dedus (în perioada ianuarie - septembrie

2010), taxa pe valoarea adăugată în cuantum de x lei, în condițiile în care, la control, nu a făcut dovada utilizării bunurilor închiriate în activitatea societății.

Întrucât unitatea nu a respectat prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, unitatea nu poate beneficia de dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în cuantum de x lei, suma în cauză constituindu-se în obligație suplimentară de plată la bugetul general consolidat al statului.

b) Deficiența prezentată la Cap. III „Impozit pe profit” lit.c) are consecințe și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

Astfel, unitatea a achiziționat și a dat în consum piese de schimb (valoarea acestora este x lei) pentru un mijloc fix care nu aparține societății verificate și pentru care nu s-a făcut dovada că ar fi fost utilizat pentru activitatea societății.

De asemenea, în luna iulie 2010 unitatea a achiziționat cu factura nr.x/27.07.2010 emisă de firmă Germania piese de schimb auto în valoare de x lei, acestea fiind înregistrate în evidența contabilă în contul 302.04 „Materiale consumabile”. Cu ocazia controlului au fost solicitate informații referitoare la achiziția în cauză, reprezentantul societății precizând că piesele de schimb au fost achiziționate și montate pe autoturismul personal al administratorului societății d-l Boroczky Gabor, cu ocazia deplasării acestuia în Germania, ca urmare a unor defecțiuni apărute la mijlocul de transport cu care acesta s-a deplasat.

Taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor în cauză, în sumă de x lei (x lei + x lei), a fost evidențiată de unitatea verificată prin articolul contabil: 4426 „TVA deductibilă” = 4427 „TVA colectată”.

Întrucât nu au fost respectate prevederile art.145 alin.(2) lit.a), art.157 alin.(1) și (2) din Codul fiscal, în situația dată, având în vedere că bunurile achiziționate nu au fost utilizate în interesul activității, unitatea nu are drept de deducere a T.V.A. aferentă achizițiilor, în cuantum total de x lei (x lei + x lei), și, ca atare, suma în cauză se constituie în obligație de plată la bugetul statului.

c) Deficiența prezentată la Cap.III „Impozit pe profit” lit.d) din prezentul raport de inspecție fiscală are consecințe și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

Astfel, în baza celor 7 facturi ce au înscrisă la rubrica furnizor societatea x S.R.L. Odorheiu Secuiesc și care, potrivit specificațiilor înscrise pe acestea, ar reprezenta „transport materiale construcții”, unitatea a dedus în mod nejustificat taxă pe valoarea adăugată în cuantum de x lei, în condițiile în care, așa după cum s-a arătat, unitatea nu a putut proba necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor înscrise în facturile în cauză.

Întrucât nu au fost îndeplinite condițiile de deductibilitate prevăzute la art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, pentru suma de x lei unitatea nu poate beneficia de dreptul de deducere și, ca atare, suma respectivă se constituie în obligație suplimentară de plată la bugetul general consolidat al statului.

De asemenea, unitatea verificată a înregistrat în evidența contabilă facturile fiscale emise de S.C. x S.R.L. nr.x/01.02.2010 (detergent, cif, domestos) în valoare de x lei, cu TVA aferentă de x lei, și nr.x/10.02.2010 (faianță, ceresit) în valoare de x lei, cu TVA aferentă de x lei.

În ceea ce privește bunurile înscrise în facturile nr.x/01.02.2010 și nr.x/10.02.2010, înregistrate în evidența contabilă în conturile 301 „Materii prime și materiale” și, respectiv, 302.08 „Materiale auxiliare” de arătat că acestea nu au fost date în consum, figurând în soldul conturilor în care au fost înregistrate (potrivit fișelor analitice a conturilor 301 și 302.08 la data de 30.09.2010 bunurile se află în stoc). La solicitarea organelor de control, unitatea nu a fost în măsură să prezinte bunurile respective nici până la momentul suspendării inspecției (10.12.2010), și nici după reluarea controlului, până la data încheierii prezentului act de control.

Din discuțiile purtate cu reprezentantul societății a rezultat faptul că bunurile în cauză nu au fost utilizate de către S.C. x S.R.L. în folosul operațiunilor sale taxabile.

În situația dată, taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei a fost dedusă nejustificat, societatea neregăsindu-se în situația prevăzută la art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, motiv pentru care suma de x lei (x lei + x lei) se constituie în obligație suplimentară de plată la bugetul general consolidat al statului.

**d)** În luna decembrie 2009, unitatea verificată a înregistrat în contabilitate factura nr.x/04.12.2009 emisă de S.C. x S.R.L. Odorheiu Secuiesc în valoare de x lei, cu TVA aferentă de x lei. Potrivit mențiunii înscrisă la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor” în baza facturii în cauză a fost achiziționat un cazan pe combustibil solid, bunul fiind înregistrat în contul 301 „Materii prime și materiale”.

De asemenea, în luna septembrie 2010, unitatea a înregistrat în evidența contabilă, în contul 301 și 302.01 „Materii și materiale consumabile”, un număr de 5 facturi emise de S.C. x S.R.L., după cum urmează: factura nr. x/20.09.2010 în valoare de x lei, cu TVA aferentă de x lei (reducție, teu, cot cupru), factura nr. x/20.09.2010, în valoarea de x lei, cu TVA aferentă de x lei, (mufă, racord, robinet), factura nr. x/20.09.2010, în valoarea de x lei, cu TVA aferentă de x lei, (cot, mufă, racord), factura nr. x/20.09.2010, în valoarea de x lei, cu TVA aferentă de x lei, (microcentrală Vision, radiatoare, prelungitor, robinet, teuri), respectiv factura nr. x/20.09.2010, în valoarea de x lei, cu TVA aferentă de x lei, (cap termostat, racord, robinet, filtru apă, etc).

Totodată, în luna iunie 2010 s-a înregistrat în contul 301 „Materii prime și materiale” facturile emise de SC x SRL, reprezentând tâmplărie PVC și anume: factura nr. x/01.06.2010, în valoare de x lei, cu TVA aferentă de x lei, factura nr. x/02.06.2010, în valoare de x lei, cu TVA aferentă de x lei, factura nr. x/04.06.2010, în valoare de x lei, cu TVA aferentă de x lei, factura nr.x/07.06.2010, în valoare de x lei, cu TVA aferentă de x lei.



Până la data de 30.09.2010 bunurile achiziționate în baza facturilor mai sus amintite nu au fost date în consum ori valorificate, acestea figurând în soldul contului 301 și respectiv 302.01.

La solicitarea organelor de control, unitatea nu a fost în măsură să prezinte bunurile respective sau dovada valorificării lor nici până la momentul suspendării inspecției (10.12.2010), și nici după reluarea controlului, până la data încheierii prezentului act de control.

Din discuțiile purtate cu reprezentantul societății a rezultat faptul că bunurile în cauză nu au fost utilizate de către S.C. x S.R.L. în folosul operațiunilor sale taxabile.

În situația dată, taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei a fost dedusă nejustificat, societatea neregăsindu-se în situația prevăzută la art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, motiv pentru care suma de x lei se constituie în obligație suplimentară de plată la bugetul general consolidat al statului.

e) Deficiența constatată la Cap. III „Impozit pe profit” lit.j) are influență și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, astfel, unitatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată în cuantum de x lei, aferentă primelor de asigurare CASCO facturate de x, în condițiile în care societatea verificată nu a făcut dovada utilizării, în anul 2010, a mijloacelor auto închiriate de la x în scopul operațiunilor sale taxabile.

În condițiile în care situația de fapt nu se încadrează în prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, unitatea nu poate beneficia de dreptul de deducere a T.V.A. în sumă de x lei înscrisă în factura emisă de x, drept urmare aceasta se constituie în obligație suplimentară la bugetul general consolidat al statului.

f) În luna iunie 2010, S.C. x S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă factura nr.x/18.06.2010 emisă de S.C. x S.R.L., în valoarea de x lei, cu TVA aferentă de x lei, reprezentând „LUCRĂRI EXECUTATE CONFORM DEVIZULUI NR. x BV 06 VPG ASTRA M”.

Mijlocul auto menționat de documentul respectiv face obiectul Contractului de comodat nr.x/04.01.2008 încheiat de către contribuabilul verificat cu S.C. x S.R.L. prin care preia cu titlu gratuit dreptul de folosință asupra autoturismului marca Opel Astra Caravan, cu număr de înmatriculare x.

La control unitatea nu a făcut dovada utilizării, în anul 2010, a bunului în cauză în activitatea sa, acesta necontribuind la realizarea operațiunilor sale taxabile.

Contravaloarea prestației facturate de S.C. x S.R.L. (x lei) a fost contabilizată în contul 611 „Cheltuieli privind reparațiile”. Din punct de vedere fiscal, pentru suma respectivă unitatea a aplicat un regim de nedeductibilitate fiscală la calculul profitului impozabil.

În situația dată, unitatea a dedus nejustificat T.V.A. înscrisă în factura menționată mai sus, în cuantum de x lei, întrucât condiția prevăzută la art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, nu este îndeplinită (serviciul achiziționat

nu a fost destinat utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale contribuabilului verificat). Taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei se constituie în obligație suplimentară de plată.

Pentru taxa pe valoarea adăugată în cuantum total de x lei , aferentă constatărilor redate mai sus la lit. a) – f) unitatea datorează accesorii constând în majorări de întârziere/dobânzi în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei (x lei x 15%).

### **III) Impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice**

a) În perioada ianuarie – iulie 2010 unitatea verificată a achitat din contul de disponibil în bancă (ct.512.01) printr-un card tip VISA BUSINESS și din casă (ct. 531.04.02) sume ce se situează la un nivel total de x lei (a se vedea fișa contului 461 „Debitori diverși” pentru anul 2010). Beneficiarul sumelor, așa după cum rezultă și din actul de control încheiat de comisarii G.F., a fost dl. x în calitate de asociat și administrator al S.C. x S.R.L.

În legătură cu acest aspect, din instrumentările efectuate la prezentul control a reieșit situația consemnată în continuare:

În luna iunie 2010 se restituie o parte din sumele ridicate de administratorul societății, sume ce se situează la nivel de x lei; în contabilitatea societății operațiunea este reflectată prin articolul contabil: 531.01 „Casa” = 461 „Debitori diverși”. Operațiunea este stornată ulterior, în luna iulie 2010 (în evidența contabilă se înregistrează același articol contabil redat mai sus, dar cu suma în roșu).

În lunile mai și iulie 2010, se operează în contabilitatea firmei, prin articolul contabil: 531.04.01 „Casa,, = 461 „Debitori diverși”, restituirea unor sume bani de către dl. x, în cuantum total de x lei.

Potrivit balanței de verificare la data de 31.07.2010 contul 461 prezenta un sold debitor în cuantum de x lei.

În luna august 2010 soldul în cauză se diminuează cu suma de x lei prin articolul contabil 462 „Creditori diverși” = 461 „Debitori diverși”.

Din discuțiile purtate cu reprezentantul unității verificate și din analiza documentelor prezentate la control a rezultat că înregistrarea contabilă a avut la bază un Contract de licență f.n. purtând data de 18.11.2009, încheiat între dl. x (asociat și administrator al societății verificate), în calitate de licențiator și S.C. x S.R.L., reprezentată de dl. x – administrator, în calitate de licențiat.

În context, de arătat că pe contractul sus amintit este aplicată o semnătura, ca aparținând d-lui x (reprezentatul S.C. x S.R.L. - licențiat), ce diferă semnificativ față de semnătura aceleiași persoane identificată pe o serie de alte documente prezentate la control: facturi, contracte, situații de lucrări, etc.

În contract se stipulează: „*Eu, licențiatorul licențiez pe o perioadă de 10 luni drepturile mele ce decurg din depozitul de marcă nr. x din 03.03.2009*”. Potrivit clauzelor contractuale prețul licențierii este de x lei.

La solicitarea organelor de control unitatea verificată nu a prezentat „*depozitul de marcă nr. M 2009/1658 din 03.03.2009*” despre care se face vorbire în contract și nici nu a oferit informații referitoare la obiectul contractului, astfel că nu se cunoaște, în concret, în ce constă licența respectivă.

În baza contractului mai sus amintit, în evidența contabilă a fost operată următoarea înregistrare: 208 „Alte immobilizări necorporale” = 462 „Creditori diverși” cu suma de x lei.

Deși data înscrisă pe contractul prezentat la control este 18.11.2009, în contabilitate înregistrarea s-a efectuat doar în luna august 2010, lună neînchisă din punct de vedere financiar contabil la data întocmirii actului de control încheiat de comisarii G.F., prin care s-a stabilit faptul că sumele ridicate de administratorul societății sunt asimilate dividendelor și, ca atare, unitatea datorează impozit aferent.

În aceeași lună (august 2010), cu sumele ridicate de administratorul societății reflectate în contul 461 (debit) se stinge o parte din datoria unității născută ca urmare a înregistrării contractului de licență amintit anterior, fiind efectuată operațiunea contabilă: 462 „Creditori diverși” = 461 „Debitori diverși”.

La control nu s-au dat explicații lămuritoare cu privire la obiectul contractului prezentat și nici nu s-a făcut dovada că acesta ar viza activitatea societății contribuindu-se în vreun fel la realizarea de venituri impozabile, așa încât licența despre care se face mențiune în contract să poată fi recunoscută drept immobilizare necorporală. În legătură cu această stare de lucruri s-au solicitat explicații scrise, solicitare căreia, însă, nu i s-a dat curs.

Constatările comisarilor G.F. redate în actul de control încheiat, precum și cele rezultate din instrumentările făcute de inspectorii fiscali, prezentate mai sus, pun în evidență faptul că în realitate nu s-a realizat o achiziție de licență (nici nu s-a putut clarifica în ce constă licența respectivă) – de altfel nici nu s-a dovedit în vreun fel că ar fi fost necesară o asemenea achiziție. Prin urmare, evident, nu putea să apară nici vreo obligație de plată aferentă în sarcina S.C. x S.R.L. față de persoana fizică x (după cum s-a arătat administrator și asociat al societății).

În situația dată, în baza art.67 alin.(1) din Codul fiscal, la control, pentru suma de x lei, organele de control au stabilit impozit pe dividende, ce se situează la nivel de x **lei** (x lei x 16%), aferent căruia au calculat accesorii constând în majorări de întârziere/dobânzi în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei (x lei x 15%).

**b)** Deficiențele constatate și redate la Cap. III – Impozit pe profit, lit. c) și h) și la Cap. III – Taxa pe valoarea adăugată, lit. b) are influență și în ceea ce privește impozitul pe dividende, astfel, unitatea a achitat sume aferente

achiziției unor bunuri și servicii (contabilizate în contul 302.04, 602, 623.01, 624 și 625), în favoarea asociatului x, la nivel de x lei.

Drept urmare, în baza prevederilor art.67 alin.(1) din Codul fiscal, pentru suma sus menționată, cu ocazia controlului, organele de control au stabilit impozit pe dividende aferent datorat de unitate, acesta situându-se la nivel de x lei (x lei x 16%), aferent căruia au calculat accesorii constând în majorări de întârziere/dobânzi în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x (x lei x 15%).

c) În perioada supusă inspecției fiscale, au fost înregistrate în evidența contabilă, în conturile 658.01 „Despăgubiri, amenzi, penalități”, 658.04 „Cheltuieli nedeductibile fiscal” și 612 „Cheltuieli cu chirii, redevențe” diferite sume reprezentând contravaloarea unor achiziții de bunuri și servicii (achitate din contul de disponibil în bancă și casă) al căror beneficiar a fost dl. x – asociat și administrator al S.C. x S.R.L.

Pentru sumele înregistrate în conturile 658.01 și 658.04 unitatea a aplicat un regim de nedeductibilitate fiscală, iar pentru cele înregistrate în contul 612 (aferele Contractului de subînchiriere nr. x/24.04.2008 încheiat cu SC x SRL) s-a aplicat, în mod eronat, un regim de deductibilitate fiscală (parțial), în condițiile în care în nota explicativă dată cu ocazia unei inspecții fiscale parțiale anterioare se menționează că autoturismul închiriat a fost utilizat în scop personal de către dl. x.

Sumele (de natura celor precizate mai sus) înregistrate în conturile respective se situează la un nivel total de x lei, astfel: contul 658.04 = x lei; contul 658.01 = x lei și contul 612 = x lei.

Cu ocazia controlului s-a stabilit, potrivit prevederilor art.67 alin.(1) din Codul fiscal, impozitul pe dividende aferent datorat de contribuabil, acesta situându-se la un nivel total de x lei.

Pentru debitul suplimentar (x lei) unitatea datorează accesorii constând în majorări de întârziere/dobânzi în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x (x lei x 15%).

Totodată, în temeiul art.88 lit.c) și art.119 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin Decizia nr.x/11.10.2011 referitoare la obligațiile de plată accesorii, Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Mureș a stabilit în sarcina *S.C. x S.R.L. din Tg.Mureș*, pentru perioada 20.07.2011 – 16.09.2011, accesorii care sunt contestate în sumă totală de x lei (x lei + x lei + x lei) aferente impozitului pe profit, impozitului pe dividende persoane fizice, precum și aferente taxei pe valoarea adăugată, pentru debite individualizate prin Decizia de impunere nr.x din 21.06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, actul administrativ fiscal contestat în speță, emis în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x.

C) Având în vedere constatările organului de inspecție fiscală, motivele invocate de petenta, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

**1. Referitor la deductibilitatea cheltuielilor în sumă totală de x lei (x lei + x lei) aferentă anului 2010, la taxa pe valoarea adăugată în sumă de 7.152 lei și accesoriile aferente în sumă totală de x lei (x lei stabilite prin Decizia de impunere nr.x/21.06.2011 + x lei stabilite prin Decizia referitoare la obligații de plată accesorii nr.x/11.10.2011), precum și la impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de x lei și majorări de întârziere aferente în sumă totală de x lei (x lei stabilite prin Decizia de impunere nr.x/21.06.2011 + x lei stabilite prin Decizia referitoare la obligații de plată accesorii nr.x/11.10.2011), stabilite la Cap. III pct.1 "Impozit pe profit" lit.d) și g), la pct.3 "Taxa pe valoarea adăugată" lit.c), precum și la pct.5 "Impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice" lit.a), b) și c) din raportul de inspecție fiscală**

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș prin Biroul soluționare contestații se poate investi cu soluționarea pe fond, în condițiile în care, în ceea ce privește constatările redată de organele de control la Cap. III pct.1 "Impozit pe profit" lit.d) și g), la pct.3 "Taxa pe valoarea adăugată" lit.c), precum și la pct.5 "Impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice" lit.a), b) și c) din raportul de inspecție fiscală, prin adresa nr.x/23.06.2011, organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Mureș (sesizare penală transmisă în completare la sesizarea penală nr.x/MS/07.09.2010, formulată de Garda Financiară Mureș), solicitând efectuarea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute la art.9 alin.(1) lit.a) și c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale

a) **În fapt**, potrivit constatărilor redată la Cap.III pct.1 lit.d) și pct.3 lit.c) din raportul de inspecție fiscală, precum și din verificările efectuate de organele de inspecție fiscală, a rezultat că, în lunile februarie și martie 2010, S.C. x S.R.L. din Tg.Mureș a înregistrat în evidența contabilă un număr de 7 facturi în valoare totală de 29.400 lei, cu T.V.A. aferentă în sumă de x lei, emise de furnizorul x din loc. Odorheiu Secuiesc, jud. Harghita.

Din analiza celor 7 facturi, organele de control au concluzionat că acestea au, cu mici excepții, numere în ordine cronologică (aspect ce conduce la concluzia că în decursul celor două luni societatea furnizoare nu ar fi avut alți clienți), iar valoarea totală a fiecărei facturi în parte nu depășește x lei, acestea fiind achitate în totalitate cu chitanțe.

Urmare unui control efectuat de către organele de specialitate din cadrul D.G.F.P. Harghita (constatări redată în Procesul-verbal nr.x/03.05.2011), a rezultat că societatea în cauză nu a depus pentru anul 2010 nici o declarație la organul fiscal teritorial (Decont TVA, Declarație informativă - cod 394, etc.)

iar, administratorul nu a putut fi contactat pentru a pune la dispoziția organelor de control documentele necesare efectuării inspecției. De precizat că, prin Sentința civilă nr.x/01.02.2010 pronunțată de Tribunalul Harghita, s-a notificat intrarea firmei în procedura falimentului.

S.C. x S.R.L. a înregistrat facturile în contul 332 „Lucrări și servicii în curs de execuție”, respectiv suma de x lei, iar, în contul 624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal”, suma de 21.000 lei.

Din suma înregistrată în contul 332 (8.400 lei), în luna aprilie 2010 s-a înscris pe cheltuieli suma de 8.350 lei – bon de consum 199 – în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”. Pentru sumele înregistrate în conturile de cheltuieli 628 și 624 unitatea a aplicat un regim de deductibilitate fiscală.

Pentru a accepta deductibilitatea cheltuielilor respective, organele de inspecție fiscală au analizat dacă au fost respectate cerințele legii, specifice acestora, și anume condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile cu serviciile, care sunt expres prevăzute la art.21 alin.(1) și (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor, contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activității desfășurate și modul în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

În acest sens, la control unitatea nu a fost în măsură să probeze în vreun fel necesitatea și realizarea vreunor servicii având ca prestator S.C. x S.R.L. din loc. Odorheiu Secuiesc, jud. Harghita, iar din analiza facturilor înregistrate pe cheltuieli în conturile 628 și 624, anterior menționate, organele de inspecție fiscală au reținut următoarele:

- factura nr.x/24.02.2010 reprezintă „*Transport materiale de construcții în perioada 1 ianuarie – 10 ianuarie 2010. Ruta ODORHEI - Reghin. Contract nr. x/04.01.2010*”;

- factura nr. x/26.02.2010 conține aceeași mențiune, doar că perioada pentru care se specifică că ar fi avut loc transportul este 10.01 -20.01.2010;

- facturile cu nr.x/01.03.2010, x/04.03.2010, x/08.03.2010, x/10.03.2010, 2391613/12.03.2010 conțin, de asemenea, aceleași mențiuni, ceea ce diferă fiind perioada în care ar fi avut loc livrarea de materiale.

În legătură cu speța analizată, organele de control au formulat următoarele concluzii:

- potrivit evidenței contabile, S.C. x S.R.L. nu a înregistrat achiziții de materiale de construcții de la S.C. x S.R.L. în luna ianuarie și martie 2010 și nici de la alte societăți din Odorheiu Secuiesc;

- pe facturi nu sunt înscrise date de identificare ale mijlocului de transport cu care s-ar fi realizat operațiunea;

- în ceea ce privește „numele delegatului” persoana menționată este dl. x (asociat și administrator) însă, semnătura de pe facturile respective nu este aceeași cu semnătura persoanei în cauză de pe alte documente oficiale prezentate la control (contracte, acte adiționale, etc.);

- unitatea verificată a prezentat Contactul nr.x/04.01.2010 (menționat pe facturi) încheiat cu S.C. x S.R.L. având ca obiect furnizarea și transportul de materiale. Potrivit clauzelor contractuale - pct. VII, alin. 1, lit. b) - „*Prezentul contract încetează de plin drept, [...], în cazul în care una dintre părți: [...] b) este declarată în incapacitate de plăți sau a fost declanșată procedura de lichidare (faliment) înainte de începerea executării prezentului contract; [...]*”. Așa cum s-a mai arătat, prin Sentința civilă nr.x/01.02.2010 pronunțată de Tribunalul Harghita s-a notificat intrarea în procedura falimentului a S.C. x S.R.L., astfel că, la data începerii derulării contractului (potrivit evidenței contabile – 01.02.2010) s-a deschis procedura falimentului pentru furnizor și, ca atare, potrivit clauzelor contractuale acesta „*încetează de plin drept*”.

În consecință, organele de inspecție fiscală au reținut că rezultatele instrumentărilor făcute în cauză nu s-au concretizat în elemente care să pună în evidență faptul că serviciile facturate au fost necesare și efectiv realizate.

Lipsa unor probe vizând realizarea efectivă a serviciilor facturate de către S.C. x S.R.L., în coroborare cu starea de fapt - potrivit demonstrării făcută anterior -, reflecta că emiterea facturilor privind astfel de servicii nu are un suport real și, ca atare, suma de x lei (x lei + x lei) nu îndeplinește condițiile de deductibilitate la calculul profitului impozabil. Întrucât în perioada 01.01.2010 – 30.09.2010 (perioadă în care se localizează deficiența prezentată) societatea a înregistrat pierdere fiscală, cu suma în cauză (x lei) se diminuează aceasta.

Întrucât nu au fost îndeplinite condițiile de deductibilitate prevăzute la art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, pentru suma de x lei, organele de inspecție fiscală au reținut că unitatea nu poate beneficia de dreptul de deducere și, ca atare, suma respectivă s-a constituit în obligație suplimentară de plată la bugetul general consolidat al statului.

De asemenea, referitor la facturile fiscale emise de S.C. A.Z.I.S.E. S.R.L. nr.x/01.02.2010 (detergent, cif, domestos) în valoare de x lei, cu TVA aferentă de x lei, și nr.x/10.02.2010 (faianță, ceresit) în valoare de x lei, cu TVA aferentă de x lei, organele de inspecție fiscală au constatat că bunurile înscrise în facturile în cauză, înregistrate în evidența contabilă în conturile 301 „Materii prime și materiale” și, respectiv, 302.08 „Materiale auxiliare” că acestea nu au fost date în consum, figurând în soldul conturilor în care au fost înregistrate (potrivit fișelor analitice a conturilor 301 și 302.08 la data de 30.09.2010 bunurile se află în stoc). La solicitarea organelor de control, unitatea nu a fost în măsură să prezinte bunurile respective nici până la momentul suspendării

inspecției (10.12.2010), și nici după reluarea controlului, până la data încheierii actului de control.

Prin urmare, organele de control au concluzionat că bunurile în cauză nu au fost utilizate de către S.C. x S.R.L. în folosul operațiunilor sale taxabile.

În situația dată, organele de inspecție fiscală au reținut că taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei a fost dedusă nejustificat, societatea neregăsindu-se în situația prevăzută la art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, motiv pentru care taxa pe valoarea adăugată de x lei se constituie în obligație suplimentară de plată la bugetul general consolidat al statului.

În consecință, pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă totală de x lei (x lei + x lei), organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina unității majorări de întârziere în sumă de x lei și penalități de întârziere aferente în sumă de x lei, astfel cum au fost stabilite prin adresa nr.x/23.06.2011, anexată la dosarul cauzei.

**b) În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat (Cap.III pct.1 lit.g) din raportul de inspecție fiscală) că, în luna septembrie 2010, în contul 681 „Cheltuieli privind amortizarea” a fost înregistrată suma de x lei. Potrivit explicațiilor date de reprezentantul societății suma în cauză reprezintă amortizarea lunară a unei imobilizări necorporale (licență), pentru a justifica înregistrarea pe cheltuieli unitatea a prezentat un singur document, respectiv „Contract de licență”, fără număr, datat 18.11.2009, încheiat între dl. x (asociat și administrator al societății verificate), în calitate de licențiator, și S.C. x S.R.L., reprezentată de dl. X – administrator, în calitate de licențiat.

Potrivit precizărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.x, la obligația fiscală „Impozit pe dividende”, lit.a) în realitate nu s-a realizat o achiziție de licență (nici nu s-a putut clarifica în ce constă licența respectivă) – de altfel nici nu s-a dovedit în vreun fel că ar fi fost necesară o asemenea achiziție - și, ca atare, nu se poate vorbi de o operațiune care să se concretizeze într-o imobilizare necorporală supusă procesului de amortizare.

Totodată, din analiza documentului prezentat la control (Contract de licență), organele de inspecție au reținut că acesta nu conține informații referitoare la data de la care contractul începe să producă efecte, or, în condițiile în care, așa după cum s-a arătat mai sus, prima lună în care au fost înregistrate cheltuieli cu amortizarea licenței este luna septembrie 2010, s-ar presupune că acesta ar fi momentul de la care unitatea verificată ar beneficia de drepturile ce decurg din contractul anterior amintit.

În acest sens organele de inspecție fiscală au precizat că unitatea verificată nu a înregistrat venituri în luna septembrie 2010 și nici nu a făcut dovada că ar fi utilizat în vreun fel licența în cauză.

Astfel, la control s-a concluzionat că suma înregistrată pe cheltuieli în contul 681 la nivel de x lei ca reprezentând cota parte (amortizare) din valoarea unui activ care în realitate nu există, nu poate fi încadrată în categoria



cheltuielilor la care face referire art.21, alin.(1) din Codul fiscal, prin urmare, suma de x lei este nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

c) **În fapt**, în perioada ianuarie – iulie 2010, unitatea verificată a achitat din contul de disponibil în bancă (ct. 512.01) printr-un card tip VISA BUSINESS și din casă (ct. 531.04.02) sume ce se situează la un nivel total de x lei (a se vedea fișa contului 461 „Debitori diverși” pentru anul 2010). Beneficiarul sumelor, așa după cum rezultă și din actul de control încheiat de comisarii G.F., a fost dl. x în calitate de asociat și administrator al S.C. x S.R.L.

În legătură cu acest aspect, din instrumentările efectuate, organele de inspecție fiscală au reținut următoarele aspecte:

În luna iunie 2010 se restituie o parte din sumele ridicate de administratorul societății, sume ce se situează la nivel de x lei. În contabilitatea societății operațiunea este reflectată prin articolul contabil: 531.01 „Casa” = 461 „Debitori diverși. Operațiunea este stornată ulterior, în luna iulie 2010 (în evidența contabilă se înregistrează același articol contabil redat mai sus, dar cu suma în roșu).

În lunile mai și iulie 2010, se operează în contabilitatea firmei, prin articolul contabil: 531.04.01 „Casa „ = 461 „ Debitori diverși”, restituirea unor sume bani de către dl. Boroczky Gabor, în quantum total de x lei.

Potrivit balanței de verificare la data de 31.07.2010 contul 461 prezenta un sold debitor în quantum de x lei.

În luna august 2010 soldul în cauză se diminuează cu suma de x lei prin articolul contabil 462 „Creditori diverși” = 461 „Debitori diverși”.

Din discuțiile purtate cu reprezentantul unității verificate și din analiza materialului documentar prezentat la control a rezultat că înregistrarea contabilă a avut la bază un Contract de licență f.n. purtând data de 18.11.2009 (pus la dispoziția organelor de control cu ocazia prezentei verificări; comisarii GF nu fac vorbire despre un asemenea contract în Procesul - verbal nr. x/03.09.2010) încheiat între dl. x (asociat și administrator al societății verificate), în calitate de licențiator și S.C. x S.R.L., reprezentată de dl. x – administrator (unitatea are numiți doi administratori), în calitate de licențiat.

În context, organele de control arată faptul că, în contractul sus amintit, este aplicată o semnătură, ca aparținând d-lui x (reprezentatul S.C. x S.R.L. - licențiat), ce diferă semnificativ față de semnătura aceleiași persoane identificată pe o serie de alte documente prezentate la control: facturi, contracte, situații de lucrări, etc.

În contract se stipulează: *„Eu, licențiatorul licențiez pe o perioadă de 10 luni drepturile mele ce decurg din depozitul de marcă nr. M 2009/1658 din 03.03.2009”*. Potrivit clauzelor contractuale prețul licențierii este de x lei.

La solicitarea organelor de control unitatea verificată nu a prezentat *„depozitul de marcă nr. M 2009/1658 din 03.03.2009”* despre care se face vorbire în contract și nici nu a oferit informații referitoare la obiectul contractului, astfel că nu se cunoaște, în concret, în ce constă licența respectivă.

În baza contractului mai sus amintit, în evidența contabilă a fost operată următoarea înregistrare: 208 „Alte immobilizări necorporale” = 462 „Creditori diverși” cu suma de x lei.

Deși data înscrisă pe contractul prezentat la control este 18.11.2009, în contabilitate înregistrarea s-a efectuat doar în luna august 2010, lună neînchisă din punct de vedere financiar contabil la data întocmirii actului de control încheiat de comisarii G.F., prin care s-a stabilit faptul că sumele ridicate de administratorul societății sunt asimilate dividendelor și, ca atare, unitatea datorează impozit aferent.

În aceeași lună (august 2010), cu sumele ridicate de administratorul societății reflectate în contul 461 (debit) se stinge o parte din datoria unității născută ca urmare a înregistrării contractului de licență amintit anterior, fiind efectuată operațiunea contabilă: 462 „Creditori diverși”, = 461 „Debitori diverși” cu suma de x lei.

La control nu s-au dat explicații lămuritoare cu privire la obiectul contractului prezentat și nici nu s-a făcut dovada că acesta ar viza activitatea societății contribuindu-se în vreun fel la realizarea de venituri impozabile, așa încât licența despre care se face mențiune în contract să poată fi recunoscută drept immobilizare necorporală. În legătură cu această stare de lucruri s-au solicitat explicații, solicitare căreia, însă, nu i s-a dat curs.

Constatările comisarilor G.F. redate în actul de control încheiat, precum și cele rezultate din instrumentările făcute de inspectorii fiscali, prezentate mai sus, pun în evidență faptul că în realitate nu s-a realizat o achiziție de licență (nici nu s-a putut clarifica în ce constă licența respectivă) – de altfel nici nu s-a dovedit în vreun fel că ar fi fost necesară o asemenea achiziție -, astfel că, nu putea să apară nici vreo obligație de plată aferentă în sarcina S.C. x S.R.L. față de persoana fizică x (după cum s-a arătat administrator și asociat al societății), drept urmare, achitarea sumei de x lei ca reprezentând obligație de plată a societății nu reflectă o realitate.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au concluzionat că sumele încasate de dl. x în condițiile date, reprezintă în fapt dividende, potrivit definiției dată la art.7 pct. (12) din Codul fiscal.

În situația dată, potrivit art.67 alin.(1) din Codul fiscal, în baza textului de lege anterior redat, la control, pentru suma de x lei, s-a calculat impozit pe dividende, ce se situează la nivel de x lei (x lei x 16%), aferent căruia unitatea datorează accesorii constând în majorări de întârziere/dobânzi în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei (x lei x 15%).

Totodată, deficiențele constatate și redate la Cap. III – Impozit pe profit, lit. c) și h) și la Cap. III – Taxa pe valoarea adăugată, lit. b) are influență și în ceea ce privește impozitul pe dividende, unitatea achitând sume aferente achiziției unor bunuri și servicii (contabilizate în contul 302.04, 602, 623.01, 624 și 625), în favoarea asociatului Boroczky Gabor, în cuantum de 119.972 lei.

Drept urmare, pentru suma sus menționată, cu ocazia controlului s-a stabilit, în baza prevederilor art.67 alin.(1) din Codul fiscal, impozitul pe dividende aferent datorat de unitate în sumă de **x lei** ( $x \text{ lei} \times 16\%$ ), aferent căruia unitatea datorează accesorii constând în majorări de întârziere/dobânzi în sumă de **x lei** și penalități de întârziere în sumă de **x** ( $x \text{ lei} \times 15\%$ ).

c) În fapt, în perioada supusă inspecției fiscale au fost înregistrate în evidența contabilă, în conturile 658.01 „Despăgubiri, amenzi, penalități”, 658.04 „Cheltuieli nedeductibile fiscal” și 612 „Cheltuieli cu chirii, redevențe” diferite sume reprezentând contravaloarea unor achiziții de bunuri și servicii (achitate din contul de disponibil în bancă și casă) al căror beneficiar a fost dl. x – asociat și administrator al S.C. x S.R.L.

Pentru sumele înregistrate în conturile 658.01 și 658.04 unitatea a aplicat un regim de nedeductibilitate fiscală, iar pentru cele înregistrate în contul 612 (aferente Contractului de subînchiriere nr.x/24.04.2008 încheiat cu x) s-a aplicat, în mod eronat, un regim de deductibilitate fiscală (parțial), în condițiile în care, în nota explicativă dată cu ocazia unei inspecții fiscale parțiale anterioare, se precizează că autoturismul închiriat a fost utilizat în scop personal de către dl. x.

Sumele totale (de natura celor precizate mai sus) înregistrate în conturile respective sunt de x lei, astfel: contul 658.04 = x lei; contul 658.01 = x lei și contul 612 = xx lei.

În baza prevederilor art.7 pct.12 din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au concluzionat că sumele achitate în condițiile prezentate se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende.

Prin urmare, cu ocazia controlului, s-a stabilit, potrivit prevederilor art.67 alin.(1) din Codul fiscal, impozitul pe dividende aferent datorat, acesta fiind de **x lei**, aferent căruia în sarcina unității au fost calculate accesorii constând în majorări de întârziere/dobânzi în sumă de **x lei** și penalități de întârziere în sumă de **x lei** ( $x \text{ lei} \times 15\%$ ).

Totodată, prin Decizia nr.x/11.10.2011 referitoare la obligațiile de plată accesorii, pentru debitul în sumă de x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sarcina petentei au fost calculate accesorii aferente în sumă de **x lei**, respectiv pentru debitul în sumă de x lei reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice au fost calculate accesorii în sumă de **x lei**.

Întrucât faptele prezentate la Cap.III, pct.1 lit.d) și lit.g), la pct.3 lit.c), respectiv la pct.5 lit.a), b) și c) din raportul de inspecție fiscală, respectiv

evidențierea, în actele contabile, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive, precum și necalcularea, neînregistrarea și nevirarea impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art.9 alin.(1) lit.a) și lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, prin adresa nr.x/23.06.2011 organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de inspecție fiscală au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Mureș, solicitând efectuarea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de actul normativ anterior menționat, în acest sens fiind întocmit Procesul verbal nr.x/21.06.2011 (anexa nr.10 la raportul de inspecție fiscală).

**În drept**, potrivit prevederilor art.214 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ***“(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:***

***a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;***

***[...]***

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

În cauză, obiectul litigiului izvorăște din constatările făcute de organele de inspecție fiscală potrivit cărora societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă și a considerat ca fiind deductibile la determinarea profitului impozabil cheltuielile în sumă totală de x lei lei (x lei + x lei), diminuând în acest sens pierderea fiscală pentru perioada ianuarie – septembrie 2010, în mod nejustificat a dedus T.V.A. în cuantum total de x lei (x lei + x lei), în condițiile în care nu a putut fi dovedită realitatea operațiunilor, precum și necalcularea, neînregistrarea și nevirarea impozitului pe dividende în sumă totală de x lei, cu consecința diminuării obligațiilor de plată către bugetul de stat, fapte asupra cărora urmează să se pronunțe organele de cercetare și urmărire penală sesizate de organele de inspecție fiscală.

În consecință, confirmarea sau infirmarea constatărilor organelor de control privitoare la operațiunile derulate, determină adoptarea unor soluții diferite în ceea ce privește menținerea sau anularea obligațiilor fiscale stabilite prin actul atacat. Cu alte cuvinte, între stabilirea obligațiilor bugetare și cercetările care se efectuează în dosarul penal există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei în procedură administrativă.

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", respectiv art.22 din Codul de procedură

penală, republicat, care, în legătură cu autoritatea hotărârii penale în civil și efectele hotărârii civile în penal, precizează următoarele:

*“Hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia.*

*Hotărârea definitivă a instanței civile prin care a fost soluționată acțiunea civilă nu are autoritate de lucru judecat în fața organului de urmărire penală și a instanței penale, cu privire la existența faptei penale, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”.*

Se reține că, potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică celor 2 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.x/26.10.2001 s-a pronunțat în sensul că "înaintarea 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".

În acest sens este și Decizia Curții Constituționale nr.x/28.05.1996 prin care s-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".

Având în vedere aspectele prezentate, 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 latura penală, D.G.F.P. Mureș prin Biroul soluționare contestații nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, motiv pentru care **se va suspenda soluționarea cauzei în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor în sumă de x lei aferente anului fiscal 2010, taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, precum și impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice stabilit în sumă de x lei.**

Conform principiului de drept potrivit căruia "accesorium sequitur principale", soluționarea contestației **va fi suspendată și în ceea ce privește accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei (x lei + x lei)**, astfel cum au fost determinate de organele de control în adresa nr.x/23.01.2011, **accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei** calculate prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.x/11.10.2011, pentru **accesoriile aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de x lei** stabilite prin Decizia

de impunere nr.x, precum și pentru **accesoriile aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de x lei** stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.x/11.10.2011.

În funcție de soluția pronunțată pe latura penală, procedura administrativă va fi reluată în conformitate cu prevederile art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la reluarea procedurii de soluționare a contestației, la pct.10.1. 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. 2.137/2011, se stipulează că ***“Dacă prin decizie se suspendă 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 [...]”***.

***2. Referitor la deductibilitatea cheltuielilor în sumă de 17.693 lei, la impozitul pe profit în sumă de 4.817 lei și accesoriile aferente în sumă totală de 3.412 lei (2.689 lei majorări de întârziere + 723 lei penalități de întârziere), la taxa pe valoarea adăugată în sumă de 3.265 lei, precum și la accesoriile aferente în sumă totală de 980 lei (490 lei + 490 lei)***

**În fapt**, în perioada 01.01.2009 – 30.09.2010, S.C. x S.R.L. a înregistrat în contul 612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile și chiriile” diferite sume în valoare totală de x lei în baza unor contracte de închiriere/subînchiriere încheiate cu x, după cum urmează:

- Contractul de subînchiriere nr.x/24.04.2008, având ca obiect subînchirierea autoturismului Opel Astra, cu număr de înmatriculare x, valabil pentru perioada 15.05.2008 – 14.05.2012;

- Contractul de închiriere nr.2/01.03.2009, având ca obiect închirierea autoturismului Opel Vectra, cu număr de înmatriculare x, valabil pentru perioada 01.03.2009- 28.02.2010;

- Contractul de subînchiriere nr. x/01.12.2009, având ca obiect subînchirierea autoturismului CHEVROLET LACETTI cu număr de înmatriculare x, valabil pentru perioada 01.12.2009- 31.12.2009;

- Contractul de subînchiriere nr.x/01.10.2009, având ca obiect subînchirierea autoturismului CHEVROLET LACETTI cu număr de înmatriculare x, valabil pentru perioada 01.11.2009- 31.11.2009 și 02.01.2010 – 31.12.2010,

și a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de x lei.

În urma verificării, organele de control au concluzionat că, în perioada supusă inspecției fiscale, unitatea nu a utilizat mijloacele auto închiriate, în baza contractelor încheiate cu S.C. x S.R.L, în activitatea unității, acestea fiind utilizate în scop personal de către administratorul societății, motiv pentru care nu au acordat regim de deductibilitate fiscală cheltuielilor în sumă de x lei, înregistrate în contul 612 reprezentând chirii autoturisme, nu li se poate aplica un regim de deductibilitate fiscală. Astfel, întrucât, în luna decembrie 2009, cu Nota contabilă nr.x/31.12.2009 a fost stornată de pe cheltuieli, din contul 612, suma de x lei (reprezentând chiria aferentă autoturismului închiriat prin Contractul nr.x/2008, respectiv, x pentru perioada mai – decembrie 2009), diferenței de x lei (x lei – x lei), urmare controlului, i-a fost aplicat următorul tratament fiscal:

- pentru anul 2009 (în care unitatea a înregistrat profit) se majorează profitul impozabil cu suma de x lei, calculându-se, implicit, un impozit pe profit de x lei (x lei x 16%);

- pentru anul 2010 (în care unitatea a înregistrat pierdere fiscală) nu s-a acordat drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de x lei;

- S.C. xII S.R.L. nu are drept de deducere asupra taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei aferentă închirierilor de bunuri în perioada ianuarie – septembrie 2010, suma respectivă constituindu-se în obligație suplimentară de plată la bugetul general consolidat al statului.

Pentru debitul stabilit în sumă de x lei reprezentând impozit pe profit, organele de control au stabilit în sarcina petentei accesorii aferente în sumă totală de x lei (x lei reprezentând majorări de întârziere + x lei reprezentând penalități de întârziere), precum și pentru debitul stabilit în sumă de x lei reprezentând taxa pe valoare adăugată, organele de control au stabilit accesorii în sumă totală de x lei (x lei reprezentând majorări de întârziere + x lei reprezentând penalități de întârziere).

În contestația formulată, S.C. x S.R.L. susține faptul că societatea avea salariați, aspect dovedit cu statele de plată întocmite, anexate la contestația formulată, despre care inspectorii fiscali nu au manifestat nicio curiozitate, consemnând că societatea nu avea salariați și, prin urmare, închirierile de autoturisme au fost efectuate fără niciun scop economic.

**În drept**, la art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este prevăzut:

***„(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”***

Potrivit art.21 alin.(1) din același act normativ, este prevăzut:

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

Referitor la prevederile legale anterior citate, la pct.22 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, este prevăzut:

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

Prin urmare, pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, în speță sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

***a) operațiuni taxabile;[...].”***

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată doar în situația în care bunurile sau serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, justificat cu documente.

În speță, în perioada desfășurării inspecției fiscale, organele de control nu au identificat facturi sau bonuri fiscale de alimentare cu combustibil pe care să fie indicate numerele de înmatriculare ale mașinilor închiriate, nici foi de parcurs pentru aceste autoturisme, respectiv nici alte probe din care să rezulte că autoturismele în cauză ar fi fost utilizate în activitatea firmei.

În susținerea contestației petenta anexează o serie de documente constând în foi de parcurs, bonuri de combustibil, precum și state de plată întocmite pentru perioada ianuarie 2010 – septembrie 2010. Din analiza acestor documente se rețin următoarele:

- foile de parcurs prezentate sunt aferente perioada noiembrie – decembrie 2009, fiind întocmite doar pentru autoturismul cu numărul de înmatriculare x (autoturismul CHEVROLET LACETTI ce face obiectul Contractului de subînchiriere nr.x/01.12.2009, încheiat pentru perioada 01.12.2009 – 31.12.2009, precum și obiectul Contractului de subînchiriere nr.x/01.10.2009, încheiat pentru perioada 01.11.2009 – 31.11.2009 și



02.01.2010 – 31.12.2010), pe numele d-lui x și exclusiv pentru ruta loc. Corunca – loc. Reghin, respectiv loc. Reghin – loc. Corunca. Din documentele existente la dosarul cauzei, nu rezultă calitatea de angajat a d-lui Pecs Huba în cadrul S.C. x S.R.L., foile de parcurs nu sunt ștampilate, și, respectiv, acestea sunt întocmite numai pentru luna noiembrie și decembrie 2009;

- statele de plată anexate la dosarul cauzei sunt întocmite pentru perioada ianuarie 2010 – decembrie 2010, neavând nicio legătură cu perioada pentru care au fost întocmite foile de parcurs prezentate la dosarul cauzei (noiembrie – decembrie 2009), de sesizat fiind și faptul că dl. x nu apare pe statele de plată din anul 2010;

- petenta dorește a justifica necesitatea închirierii autoturismelor ce fac obiectul contractelor analizate în speță în interesul activității sale, însă foile de parcurs întocmite și prezentate se referă doar la autoturismul marca CHEVROLET LACETTI cu număr de înmatriculare x, pentru celelalte autoturisme pentru care au fost încheiate contracte de închiriere/subînchiriere cu x, petenta neprezentând niciun document de justificare a realității operațiunilor și necesității utilizării acestora în interesul activității;

- angajaților existenți în statele de plată prezentate pentru perioada ianuarie – septembrie 2010, nu le este specificată funcția pe care o ocupă în cadrul firmei, prin urmare, nu se poate formula o concluzie obiectivă cu privire la necesitatea utilizării acestor autoturisme în activitatea personalului angajat. Mai mult, în acest context, în Nota explicativă dată de către unul dintre administratorii S.C. x S.R.L., dl. x, cu ocazia unei inspecții fiscale parțiale anterioare vizând taxa pe valoarea adăugată, anexată în copie la dosarul cauzei, acesta susține referitor la modul de folosire a autoturismului OPEL ASTRA, cu număr de înmatriculare x închiriat de la S.C x S.R.L. în baza Contractului nr.x/24.04.2008: „Acest autoturism a fost folosit în scop personal de către domnul x”.

Cu privire la aspectele mai sus reținute, în soluționarea contestației este relevant și cele precizate de organele de control în referatul cu propuneri de soluționare, comunicat cu adresa nr.x/03.08.2011, înregistrată sub nr.x/04.08.2011, după cum urmează:

*„Faptul că la contestație unitatea atașează foi de parcurs întocmite pentru mijlocul de transport cu numărul de înmatriculare x, nu este de natură să schimbe constatarea organelor de control, întocmirea unor asemenea documente (având în vedere că în raportul de inspecție fiscală s-a consemnat tocmai lipsa acestora), nu probează faptul că autoturismul în cauză a fost utilizat în activitatea societății. Deplasarea autoturismului, pe ruta Corunca – Reghin conform foilor de parcurs prezentate la contestație, nu este susținută cu vreun alt material probatoriu de către petentă astfel încât să justifice necesitatea închirierii acestuia și implicit înregistrarea pe cheltuieli a contravalorii chiriei în strânsă legătură cu activitatea firmei.*

*În ceea ce privește celelalte două autoturisme închiriate, petenta nu face nici o referire la acestea și nu probează în vreun fel (ca de altfel nici cu ocazia controlului) utilizarea acestora în activitatea societății.”*

În consecință, se concluzionează faptul că S.C. x S.R.L. nu prezintă argumente de fapt și de drept în măsură a dovedi cu documente faptul că aceste cheltuieli cu închirierea și subînchirierea de autoturisme au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv operațiuni taxabile.

Referitor la susținerea petentei potrivit căreia, în luna noiembrie 2010, au fost stornate din fișa contului 612 cheltuielile aferente lunilor august și septembrie 2010, se reține că, în susținerea contestației, petenta nu a prezentat niciun document justificativ (facturi storno, înregistrări contabile) prin care să probeze argumentele aduse în acest sens.

Totodată, în Raportul de inspecție fiscală nr.x, organele de control au făcut mențiunea potrivit căreia „În luna decembrie 2009, cu N.C. nr. x/31.12.2009 a fost stornată de pe cheltuieli, din contul 612, suma de x lei (reprezentând chiria aferentă autoturismului închiriat prin Contractul nr. x/2008, respectiv, B - 84 - CNE pentru perioada mai – decembrie 2009).” Prin urmare, se poate concluziona faptul că, în timpul inspecției fiscale, organele de control au ținut cont de corecturile efectuate de unitate în cadrul perioadei cuprinsă în inspecție, fiind luate în calcul la stabilirea obligațiilor de plată.

Prin urmare, se reține ca neîntemeiată și nefondată susținerea petentei potrivit căreia organele de control „au ignorat realitatea și au preferat să majoreze rezultatele proprii cu impozitul suplimentar stabilit, inclusiv majorările/dobânzile și penalitățile de întârziere aferente, care evident nu se putea lua în calcul la stabilirea majorărilor nejustificate a cheltuielilor de exploatare.”

Având în vedere cele anterior prezentate, precum și prevederile legale incidente în speță, se reține că susținerile petentei și documentele prezentate de aceasta în susținerea contestației, nu sunt în măsură să combată constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la stabilirea impozitului pe profit suplimentar în quantum de x **lei** pentru anul fiscal 2009, la deductibilitatea cheltuielilor în sumă de x **lei** aferentă anului 2010, precum și la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x **lei**, fapt pentru care contestația urmează a se **respinge ca neîntemeiată** pentru aceste capete de cerere.

Întrucât stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că în sarcina S.C. x S.R.L. a fost reținut ca datorat impozitul pe profit în sumă de x lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația și pentru accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă totală de x **lei** (x lei reprezentând majorări de întârziere + x lei reprezentând penalități de întârziere), precum și pentru accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în

sumă totală de x lei (x lei reprezentând majorări de întârziere + x lei reprezentând penalități de întârziere).

**3. Referitor la deductibilitatea fiscală a cheltuielilor în suma de x lei**

**În fapt**, în luna iulie 2010, unitatea înregistrează în contul 612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile și chiriile” suma de x lei în baza facturii nr.x/22.07.2010 emisă de S.C. x S.R.L. din loc. Corunca, jud. Mureș, reprezentând „închiriere sală conferință” (pentru operațiunea respectivă unitatea nu a dedus taxa pe valoarea adăugată).

La control nu a fost prezentat niciun document justificativ care să vizeze necesitatea închirierii sălii respective și utilizarea efectivă în interesul activității sale, motiv pentru care, organele de inspecție fiscală au concluzionat că unitatea nu are drept de deducere pentru suma de x lei, aceasta fiind o cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, cu această sumă diminuându-se pierderea fiscală înregistrată de unitate la data de 30.09.2010.

**În drept**, la art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este prevăzut:

**„(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”**

Potrivit art.21 alin.(1) din același act normativ, este prevăzut:

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

Referitor la prevederile legale anterior citate, la pct.22 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, este prevăzut:

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

Prin urmare, pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, justificat cu documente.

În contestația formulată, S.C. x S.R.L. susține faptul că sala a fost închiriată pentru a fi posibilă organizarea unei reuniuni cu proiectantul general

al investiției derulate la Reghin, și cu invitații acestuia, referindu-se la contractul încheiat de aceasta și din care rezultă că orice cheltuială de asemenea natură urmează a fi suportată de societate, însă, în susținerea argumentelor sale din contestație, unitatea nu prezintă niciun document prin care să justifice că operațiunea înscrisă în factura fiscală supusă analizei a fost într-adevăr destinată unui interes comercial.

Totodată, se reține că organele de control au solicitat explicații scrise reprezentantului societății, însă acesta nu a dat curs solicitării respective.

În soluționarea contestației se rețin cele precizate de organele de control în referatul cu propuneri de soluționare, comunicat cu adresa nr.x/03.08.2011, înregistrată sub nr.x/04.08.2011, după cum urmează:

*„În cazul în care, așa cum susține petenta, la control ar fi fost prezentate documente și ar fi fost date explicații echipei de control cu privire la speța în cauză, aceasta nu ar mai fi solicitat explicațiile scrise, ori contribuabilul (dacă le-ar fi avut la momentul respectiv) le-ar fi prezentat la control și nu ar fi ezitat să ofere și în scris explicațiile pe care susține că le-a adus la cunoștința inspecției fiscale.*

*În ceea ce privește motivul de fapt invocat de petentă în contestație cu privire la necesitatea închirierii sălii de conferință și documentul atașat intitulat „REFERAT”, menționăm că acestea nu sunt de natură să justifice înregistrarea pe cheltuieli a chiriei aferentă spațiului în discuție. Petenta nu indică cine este proiectantul general despre care face vorbire în contestație și nici nu prezintă contractul în care se prevede că în sarcina S.C. x S.R.L. cad asemenea cheltuieli.*

*Potrivit evidenței contabile în anul 2010 activitatea S.C. x S.R.L. era foarte redusă, lucrările la blocul de locuințe din Reghin erau întrerupte - veniturile și cheltuielile înregistrate de contribuabil erau aferente unor prestări efectuate pentru alți clienți decât Primăria Reghin.”*

Având în vedere cele anterior prezentate, prevederile legale incidente în speță, precum și faptul că petenta nu prezintă niciun document justificativ prin să susțină argumentele sale, și care să fie în măsură să combată constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de control au procedat la neacordarea deductibilității fiscale a cheltuielilor în suma de **x lei** aferentă anului 2010, în consecință, urmează a se **respinge ca neîntemeiată** contestația pentru acest capăt de cerere.

**4. Referitor la deductibilitatea fiscală a cheltuielilor în suma de x lei, precum și la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei (x lei + x lei)**

*În fapt*, S.C. x S.R.L. a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile, în contul 602 „Alte cheltuieli cu materiale consumabile”, suma de x lei aferentă achiziționării de piese auto în baza facturii nr.x/19.05.2010 emisă de x GMBH din Germania.

Întrucât unitatea nu a prezentat niciun document din care să rezulte faptul că achiziția pieselor de schimb a fost realizată în scopul realizării de

venituri impozabile, pentru un mijloc fix care nu face dovada că aparține societății la control, organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că suma de x lei nu este deductibilă la calculul profitului impozabil, prin urmare, cu această sumă a fost diminuată pierderea înregistrată pe anul fiscal 2010. Totodată, organele de control nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de x lei (x lei x 19%).

De asemenea, în luna iulie 2010, organele de inspecție fiscală au constatat că unitatea a achiziționat cu factura nr. x/27.07.2010 emisă de firma x GMBH Germania piese de schimb auto în valoare de x lei, acestea fiind înregistrate în evidența contabilă în contul 302.04 „Materiale consumabile”. Cu ocazia controlului au fost solicitate informații referitoare la achiziția în cauză, reprezentantul societății precizând că piesele de schimb au fost achiziționate și montate pe autoturismul personal al administratorului societății dl. x, cu ocazia deplasării acestuia în Germania, ca urmare a unor defecțiuni apărute la mijlocul de transport cu care acesta s-a deplasat.

Urmare controlului, întrucât unitatea nu face dovada că bunurile achiziționate au fost utilizate în interesul activității, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru T.V.A. în cuantum de x lei (x lei x 24%).

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. x S.R.L. nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de x lei (1.440 lei + 1.965 lei).

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

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

Referitor la prevederile legale anterior citate, la pct.22 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, este prevăzut:

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

Prin urmare, pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, justificat cu documente.

În contestația formulată, S.C. x S.R.L. susține faptul că autoturismul pentru care au fost achiziționate piesele de schimb a fost condus la momentul respectiv de dl. Minor Karoly cu care a avut încheiat un contract de reprezentare a intereselor unității atât în țară cât și în străinătate, și documentul „ordin de deplasare” întocmit pe numele acestuia, anexate contestației, menționând că bunul aflat la momentul respectiv în Germania și faptul că s-a defectat, nu poate fi imputat societății.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

- obiectul Contractului de prestări servicii nr.x/2010, încheiat între S.C. x S.R.L., în calitate de prestator, și dl. x în calitate de prestator, constituie furnizarea de servicii de marketing și prospectare a pieței construcțiilor de către Prestator în favoarea Beneficiarului, în schimbul unui preț. Contractul are caracter general, iar în susținerea acestuia precum și a contestației, petenta nu depune niciun document din care să rezulte că serviciile stipulate în contract au fost efectiv prestate de dl. Minor Karoly-Andras, și, respectiv, dacă au fost destinate în scopul realizării de venituri impozabile;

- întrucât dl. x nu are calitate de angajat al S.C. x S.R.L., în situația dată nu se impunea emiterea unui ordin de deplasare pe numele acestuia, ordin care oricum nu oferă informații complete, care să fie relevante pentru a justifica cheltuielile realizate;

- din analiza comparativă a informațiilor declarate organelor de control, redate în raportul de inspecție fiscală, cu cele menționate în cuprinsul contestației, se observă o contradicție între afirmațiile petentei. Astfel, din raportul de inspecție fiscală rezultă că S.C. x S.R.L. a susținut la momentul controlului faptul că „piesele de schimb au fost achiziționate și date în consum pentru autoturismul personal al administratorului societății cu ocazia unei deplasări în Germania”, iar în cuprinsul contestației petenta susține faptul că „autoturismul în cauză a fost condus la momentul respectiv de dl. x cu care a avut încheiat un contract de reprezentare a intereselor noastre în țară cât și în străinătate”.

Din documentele prezentate la control și argumentele petentei, nu rezultă că au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, nefiind prezentate documente justificative (ex. rapoarte, situații de lucru, deviz de lucrări, etc.) din care să rezulte dacă într-adevăr se impunea efectuarea acestor cheltuieli, dacă scopul în care au fost efectuate avea legătură cu activitatea firmei, respectiv nu rezultă nici destinația pieselor achiziționate, care este autoturismul pentru care au fost achiziționate, dacă acesta se află sau nu în patrimoniul firmei, etc.

În soluționarea contestației se rețin și cele precizate de organele de control în referatul cu propuneri de soluționare, comunicat cu adresa nr.x/03.08.2011, înregistrată sub nr.x/04.08.2011, după cum urmează:

*„În actul de control încheiat organele de control au prezentat starea de fapt existentă la data efectuării inspecției fiscale în ceea ce privește speța în cauză. Contrar afirmațiilor petentei, contractul menționat în contestație nu a fost prezentat echipei de control; în cazul în care acesta ar fi fost prezentat fie documentul era acceptat ca fiind justificativ pentru sumele înregistrate pe cheltuieli, situație în care speța nu mai era analizată în actul de control, fie erau aduse argumente ale echipei de control de natură să justifice neacceptarea cheltuielilor în cauză pe baza acestui contract.*

*În actul de control s-a făcut referire la faptul că nu a fost prezentat vreun ordin de serviciu prin care să se dovedească faptului că deplasarea în Germania ar fi fost făcută în interes de serviciu, pentru activitatea desfășurată de unitate; această consemnare a organelor de control, a fost urmarea faptului că reprezentantul contribuabilului (contabil) a susținut că deplasarea în Germania s-a făcut de către administratorul societății. Dacă, la control, s-ar fi adus în discuție persoana invocată în contestație, care așa cum rezultă din contractul atașat contestației nu are calitatea de angajat al SC x SRL, organele de control nu ar fi putut solicita prezentarea vreunui ordin de serviciu. Faptul că la contestație este atașat un ordin de serviciu întocmit de către SC x SRL pentru o persoană care nu are calitatea de angajat al firmei, ridică semne de întrebare.*

*Mai mult, ordinul de serviciu este completat doar pe față, partea de pe verso nu conține nici o informație, ori în situația în care să presupunem că acesta ar fi fost un document prin care firma ar fi decontat cheltuielile efectuate de persoana în cauză pentru piesele de schimb achiziționate din Germania, atașat ordinului de deplasare ar fi trebuit să fie prezentată factura de achiziție, iar unitatea verificată să achite în baza decontului valoarea pieselor.*

*Potrivit evidenței contabile a SC x SRL achiziția pieselor de schimb s-a făcut pe numele societății fiind declarată ca atare drept achiziție intracomunitară de bunuri, raportată prin declarațiile depuse la organul fiscal teritorial.”*

Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă pieselor auto, dedusă de petentă, se rețin prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

**a) operațiuni taxabile; [...].”**

*La art.157 alin.(1) și (2) din același act normativ, potrivit cărora:*

*„(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată a organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156<sup>2</sup> și 156<sup>3</sup>.*

*(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156<sup>2</sup>, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art.145 - 147<sup>1</sup>, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b) – g).”*

Referitor la prevederile legale anterior citate, la pct.81 alin.(5) lit.c) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, se stipulează faptul că: „(5) În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că nu s-au îndeplinit obligațiile prevăzute la art.157 alin.(2) din Codul fiscal sau, în cazul importurilor, la art. 157 alin (5) din Codul fiscal, vor proceda astfel: [...]

*c) dacă achizițiile sunt destinate realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, vor stabili taxa datorată bugetului de stat, care va fi achitată în termenele prevăzute de normele procedurale în vigoare.”*

Prin urmare, din prevederile legale mai sus enunțate, rezultă că persoana impozabilă înregistrată ca plătitor de T.V.A. are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate în condițiile în care acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar în situația în care bunurile sunt achiziționate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau sunt puse la dispoziția altor persoane în mod gratuit, persoana impozabilă are obligația de a colecta și achita taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Având în vedere cele anterior precizate, prevederile legale anterior citate, precum și faptul că petenta nu prezintă argumente și documente justificative prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că, în mod corect, au considerat nedeductibile cheltuielile în sumă de x lei aferente anului fiscal 2010, în consecință, urmează a se **respinge ca neîntemeiată** contestația pentru acest capăt de cerere, precum și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de x lei (x lei + x lei) aferentă achizițiilor de bunuri.

**5. Referitor la deductibilitatea fiscală a cheltuielilor în suma de x lei**

**În fapt**, în luna ianuarie 2010, S.C. x S.R.L. a înregistrat în contul 665 „Diferență de curs valutar” suma de x lei, prin articolul contabil 665 = 531.04.01 „Casa”; suma în cauză a fost considerată deductibilă la calculul profitului impozabil pentru trimestrul I 2010.

Întrucât la control, unitatea nu a fost în măsură să justifice înregistrarea sumei pe cheltuieli, susținând că, în fapt, aceasta reprezintă o eroare de înregistrare, organele de control au concluzionat faptul că suma de x



lei nu îndeplinește condițiile de a fi înregistrată pe cheltuieli, nereprezentând în fapt vreo cheltuială efectivă și, totodată, neavând vreun suport documentar.

**În drept**, la art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este prevăzut:

**„(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”**

Potrivit art.21 alin.(1) din același act normativ, este prevăzut:

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

Referitor la prevederile legale anterior citate, la pct.22 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, este prevăzut:

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

Prin urmare, pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, justificat cu documente.

La art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt prevăzute următoarele:

**“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]**

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

Referitor la prevederile legale anterior citate, potrivit pct.44 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, **“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.”**

În acest sens și la art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, este prevăzut că **“Orice operațiune economico-financiară efectuată**

se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ."

Conform prevederilor art.7 Anexa 1B din Hotărârea Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, "Înscrierea datelor în aceste formulare se face potrivit reglementărilor cuprinse în normele generale privind documentele justificative și financiar-contabile."

Potrivit prevederilor legale anterior citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate implică existența documentelor justificative întocmite potrivit legii.

Prin urmare, se reține că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la baza un document justificativ, prin care, potrivit legii, să se facă dovada intrării în gestiune și a efectuării operațiunilor economice.

În speță, potrivit constatărilor organelor de control, se reține că la data de 06.01.2010 unitatea a înregistrat achitarea sumei de x HUF din contul de disponibil în valută (casa), echivalentul a x lei. În mod eronat s-a făcut o diferență între cele două sume  $x \text{ HUF} - x \text{ lei} = x \text{ lei}$ , ce a fost înregistrată astfel, nejustificat, în contul 665. Aceeași situație s-a repetat și în data de 13.01.2010, suma în cauză fiind de x lei ( $x \text{ HUF} - x \text{ lei} = x \text{ lei}$ ).

Referitor la această sumă de x lei ( $x \text{ lei} + x \text{ lei}$ ), în contestația formulată petenta recunoaște faptul că a înregistrat din eroare pe cheltuieli suma de x lei reprezentând diferența de curs valutar, majorând în acest fel cheltuielile deductibile și, implicit, denaturând pierderea înregistrată pentru trimestrul I 2010, susținând faptul că a corectat această eroare, în acest sens fiind depus la organul fiscal un „decont rectificativ”.

În susținerea afirmațiilor sale, petenta nu prezintă în susținerea contestației niciun document prin care să confirme efectuarea corecțiilor, iar, referitor la depunerea la organul fiscal a „decontului rectificativ”, se rețin cele precizate de organele de control în referatul cu propuneri de soluționare, comunicat cu adresa nr.x/03.08.2011, înregistrată sub nr.x/04.08.2011, după cum urmează:

*„Petenta face referire la faptul că în timpul inspecției fiscale ar fi depus un <<decont rectificativ în care eroarea noastră a fost corectată>>, fără însă a atașa contestației documentul la care se referă.*

*De precizat faptul că în anul 2010 unitatea a înregistrat pierdere contabilă și fiscală, astfel că pentru trim. I 2010 a fost depusă o declarație – cod 100 prin care s-a declarat că unitatea nu datorează pentru această perioadă fiscală impozit pe profit, fiind declarată ca obligație de plată suma de x lei, impozit minim datorat conform prevederilor legale.*

*Aplicarea unui regim de nedeductibilitate fiscală pentru suma de x lei nu schimbă rezultatul fiscal al perioadei (acesta rămâne tot pierdere) astfel că depunerea unei declarații rectificative nu are sens. Potrivit prevederilor legale unitatea nu poate depune declarații rectificative pentru perioada pentru care s-a început inspecția fiscală, cu atât mai mult în timpul controlului. Constatarea în speță a fost constatată și adusă la cunoștința contribuabilului spre finalul controlului, astfel că acesta nu avea cum să depună o astfel de declarație rectificativă așa cum susține în contestație. Potrivit bazei de date de care dispun Finanțele, în anul 2010 unitatea nu a depus nici o declarație rectificativă.”*

Având în vedere cele anterior prezentate, prevederile legale incidente în speță, precum și faptul că petenta nu prezintă niciun document justificativ prin care să susțină argumentele sale, și care să fie în măsură să combată constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de control au considerat nedeductibile cheltuielile în sumă de **x lei** aferentă anului fiscal 2010, motiv pentru care urmează a se **respinge ca neîntemeiată** contestația pentru acest capăt de cerere.

**6. Referitor la impozitul pe profit în sumă de x lei, la accesoriile aferente în sumă totală de x lei (x lei + x lei), precum și la deductibilitatea fiscală a cheltuielilor în suma de x lei**

*În fapt*, în perioada ianuarie - decembrie 2009, S.C. x S.R.L. a înregistrat în contul 623.01 suma totală de x lei reprezentând contravaloarea unor achiziții efectuate de dl. Boroczky Gabor - asociatul S.C. x S.R.L. - din Ungaria: masă servită, alimente, bilete avion, cazare hotel, etc., precum și contravaloarea unor mese servite facturate de S.C. x S.R.L., conform tabelului anexat facturilor în cauză în care se prezintă în detaliu meniul servit, numărul persoanelor beneficiare ajungând până la 75.

De asemenea, unitatea verificată a înregistrat în anul 2009 în contul 625 “Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”, diferite sume în cuantum total de x lei, reprezentând contravaloare bilete de avion, cazare și masă servită pentru dl. x, cheltuieli ocazionate cu deplasarea acestuia între Ungaria în România (domiciliul dl. x este în Ungaria ) și cu șederea acestuia pe teritoriul României.

Pentru justificarea sumelor înregistrate pe cheltuieli, la control, societatea verificată a prezentat doar facturile emise de firmele de transport aerian și de cele prestatoare de servicii de cazare și masă.

Totodată, în lunile ianuarie 2009 și ianuarie 2010 s-a înregistrat în contul 624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și persoane” suma de x lei (x lei + x lei) reprezentând contravaloarea unor bilete de avion achiziționate pentru dl. Boroczky Gabor de la firma Malev Hungarian Airlines, în vederea deplasării acestuia din Ungaria în România. În afara facturilor emise de firma de transport aerian, unitatea verificată nu a prezentat, nici un alt document pentru justificarea sumelor înregistrate pe cheltuieli.

În condițiile date, întrucât documentele prezentate la control, nu fac dovada că aceste cheltuieli ar fi fost făcute în interesul societății verificate, în scopul realizării de venituri, cheltuielile în cauză (înregistrate în conturile 623.01, 625 și 624) în cuantum total de 104.204 lei nu îndeplinesc condiția de deductibilitate, în sarcina S.C. x S.R.L. fiind stabilite următoarele:

- suma de x lei (afertă anului 2009) a fost supusă impozitării stabilindu-se un impozit pe profit suplimentar ce se situează la nivel de x lei, pentru care unitatea datorează accesorii constând în majorări de întârziere/dobânzi în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei (x lei x 15%);

- suma de x lei înregistrată în contul 624 în anul 2010, reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal.

În contestația formulată, petenta susține faptul că a efectuat aceste cheltuieli în scopul unor activități care au format obiectul de activitate al societății. În concret, sumele cheltuite cu deplasările cu avionul au fost efectuate pentru a purta discuții cu proiectantul investiției de proiectare, au fost întocmite deconturi de cheltuieli cu ocazia asigurării condițiilor de cazare pentru persoanele cu care a derulat construcția imobilului din municipiul Reghin, a asigurat un meniu zilnic salariaților conform celor cuprinse în Regulamentul de organizare și funcționare a societății.

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

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

Referitor la prevederile legale anterior citate, la pct.22 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, este prevăzut:

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

Prin urmare, pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, justificat cu documente.

În susținerea contestației formulate, petenta anexează în copie documente în limba maghiară netraduse și o filă intitulată Capitolul V „Drepturile și obligațiile angajatorului și ale salariaților”, documente care nu

furnizează date în măsură a justifica deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă reprezentând achiziții efectuate de administratorul societății constând în bilete de avion, cazare, hotel, alimente, etc. Mai mult, în cuprinsul contestației, S.C. x S.R.L. menționează o serie de documente cum ar fi contractul de proiectare încheiat cu partenerul din Ungaria, deconturi de cheltuieli întocmite cu ocazia asigurării condițiilor de cazare, regulamentul de organizare și funcționare a societății, din care prezintă efectiv deconturi de cheltuieli (5 pagini) potrivit cărora ar fi fost asigurată cazarea unor persoane, însă, din analiza acestora, nu se face dovada că acestea ar fi fost angajate ale societății, ori că SC x SRL ar fi avut obligații contractuale de această natură.

Referitor la documentele prezentate și analizate în timpul controlului, în soluționarea contestației se rețin cele precizate de organele de control în referatul cu propuneri de soluționare, comunicat cu adresa nr.x/03.08.2011, înregistrată sub nr.x/04.08.2011, după cum urmează:

*„La control a fost solicitată prezentarea contractului colectiv de muncă, însă contabilul societății a precizat că nu există un asemenea contract și, în atare situație, a prezentat contractele individuale de muncă încheiate cu persoanele angajate – contracte despre care s-a făcut vorbire în actul de control și potrivit cărora acordarea unui meniu zilnic nu intra în atribuțiile societății verificate.*

*[...] potrivit evidenței contabile unitatea verificată a aplicat în aceeași perioadă un regim de nedeductibilitate fiscală pentru cheltuieli de aceeași natură (transport aerian, cazare, alte cheltuieli făcute în favoarea dl. x), acestea fiind contabilizate în conturile 658.01 „Despăgubiri, amenzi, penalități” și 658.04 „Cheltuieli nedeductibile fiscal”.*”

Din raportul de inspecție fiscală nr.x, se reține faptul că, la control, reprezentantul societății verificate susține că sumele facturate de S.C. x S.R.L. reprezintă contravaloarea meselor servite angajaților - meniu zilnic, în condițiile în care, potrivit contractelor individuale de muncă încheiate cu persoanele angajate, acordarea de hrană angajaților nu intra în obligațiile angajatorului (spre exemplificare: Contractul nr. x încheiat cu x , Contractul nr. x/23.04.2007) încheiat cu x, Contractul nr. x încheiat cu x).

În consecință, S.C. x S.R.L. nu este în măsură a justifica îndeplinirea condițiilor de deductibilitate a cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă, argumentele prezentate nefiind susținute cu documente pentru a putea fi în măsură a combate constatările organelor de inspecție fiscală.

Referitor la susținerea petentei potrivit căreia „în privința delegațiilor întocmite se arată de inspectorii fiscali că acestea nu prezintă toate informațiile necesare și se exemplifică prin <<lipsa ștampilelor de confirmare a deplasării>>, uitând să specifice că în temeiul art.31 din H.G. nr.1860 din 21 decembrie 2006 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, publicat în M.O.

nr.1046/2006, compl. și modif., conducătorul unei entități nu are această obligație”, se reține faptul că aceste prevederi legale sunt aplicabile persoanei care ocupă o funcție de demnitate publică, și nu în cazul administratorilor persoanelor juridice.

Totodată, se reține faptul că, din analiza ordinelor de serviciu prezentate la verificare, emise pe numele domnului dl. x, organele de control au concluzionat faptul că acestea sunt întocmite sporadic, nu conțin toate informațiile prevăzute de formular (ex.: localitatea unde s-ar fi deplasat, entitatea la care s-a făcut deplasarea, scopul deplasării, ștampile de confirmare a deplasării), prin urmare nu există posibilități de analiză și clarificare privind legătura deplasărilor respective cu activitatea și interesul SC x SRL. Nici cu ocazia formulării și depunerii contestației, petenta nu a fost în măsură să prezinte argumente și documente prin care să clarifice aceste aspecte.

Având în vedere prevederile art.31 din Hotărârea Guvernului nr.1860/2006 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, potrivit cărora *„(1) Persoanei care ocupă o funcție de demnitate publică, precum și persoanei cu funcție de conducere asimilată, în condițiile legii, unei funcții de demnitate publică din cadrul autorităților și instituțiilor publice, care se deplasează în interesul serviciului în alte localități din țară, i se decontează cheltuielile pentru cazare, pe baza documentelor justificative, fără a li se aplica prevederile art. 26.*

*(2) De prevederile alin.(1) beneficiază și personalul care asigură protecția nemijlocită a persoanelor prevăzute la alin. (1)”,* susținerile petentei anterior menționate nu se pot reține la soluționarea favorabilă a contestației.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale enunțate anterior, precum și faptul că societatea nu aduce niciun argument și document justificativ în susținerea contestației care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală în cauză, se va **respinge** contestația formulată de S.C. x S.R.L. **ca neîntemeiată** pentru impozitul pe profit în sumă totală de x lei, respectiv, se reține că, în mod corect, organele de control au considerat nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de x lei, aferente anului 2010.

Întrucât stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că în sarcina S.C. x S.R.L. a fost reținut ca datorat impozitul pe profit în sumă de x lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația și pentru accesoriile în sumă totală de x lei (x lei reprezentând majorări de întârziere + x lei reprezentând penalități de întârziere) aferente impozitului pe profit.

**7. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, precum și la accesoriile aferente în sumă totală de x lei (x lei reprezentând majorări de întârziere + x lei reprezentând penalități de întârziere)**

*În fapt*, în luna decembrie 2009, S.C. x S.R.L. a înregistrat în contabilitate factura nr.x/04.12.2009 emisă de S.C. x S.R.L. din Odorheiu Secuiesc, jud. Harghita, în valoare de x lei, cu T.V.A. aferentă de x lei. Potrivit mențiunii înscrisă la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor” în baza facturii în cauză a fost achiziționat un cazan pe combustibil solid, bunul fiind înregistrat în contul 301 „Materii prime și materiale”.

De asemenea, în luna septembrie 2010 unitatea a înregistrat în evidența contabilă, în contul 301 și 302.01 „Materii și materiale consumabile”, un număr de 5 facturi emise de S.C. x S.R.L., după cum urmează:

- factura nr. x/20.09.2010, în valoare de x lei, cu TVA aferentă de x lei (reducție, teu, cot cupru);

- factura nr. x/20.09.2010, în valoarea de x lei, cu TVA aferentă de x lei, (mufă, racord, robinet);

- factura nr. x/20.09.2010, în valoarea de x lei, cu TVA aferentă de x lei, (cot, mufă, racord);

- factura nr. x/20.09.2010, în valoarea de x lei, cu TVA aferentă de x lei, (microcentrală Vision, radiatoare, prelungitor, robinet, teuri);

- factura nr. x/20.09.2010, în valoarea de x lei, cu TVA aferentă de x lei, (cap termostat, racord, robinet, filtru apă, etc).

Totodată, în luna iunie 2010 s-a înregistrat în contul 301 „Materii prime și materiale” facturile emise de S.C. x S.R.L., reprezentând tâmplărie PVC și anume:

- factura nr. x/01.06.2010, în valoarea de x lei, cu TVA aferentă de x lei;

- factura nr. x/02.06.2010, în valoarea de x lei, cu TVA aferentă de x lei;

- factura nr. x/04.06.2010, în valoarea de x lei, cu TVA aferentă de x lei;

- factura nr. x/07.06.2010, în valoarea de x lei, cu TVA aferentă de x lei.

Organele de control au constatat că, până la data de 30.09.2010, bunurile achiziționate în baza facturilor mai sus amintite nu au fost date în consum ori valorificate, acestea figurând în soldul contului 301 și respectiv 302.01.

La solicitarea organelor de control, unitatea nu a fost în măsură să prezinte bunurile respective sau dovada valorificării lor nici până la momentul suspendării inspecției (10.12.2010), și nici după reluarea controlului, până la data încheierii actului de control atacat.

Întrucât, din documentele prezentate la control a rezultat faptul că bunurile în cauză nu au fost utilizate de către S.C. x S.R.L. în folosul operațiunilor sale taxabile, organele de inspecție fiscală au concluzionat că unitatea a dedus T.V.A. înscrisă în facturile anterior menționate în mod nejustificat, stabilind în sarcina acesteia taxa pe valoarea adăugată în sumă de x

**lei** (x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei), la care au calculat accesorii aferente în sumă totală de x **lei** (x lei reprezentând majorări de întârziere + x lei reprezentând penalități de întârziere).

În contestația formulată, S.C. x S.R.L. susține faptul că a adus la cunoștința inspecției fiscale faptul că bunurile în cauză au fost evidențiate și stocate în cadrul societății, și că, ulterior, au fost livrate unei societăți comerciale în care scop a fost întocmită factura fiscală nr.x/11.03.2011, care dovedește că bunurile în cauză nu mai aparțin societății.

**În drept**, art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

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

**a) operațiuni taxabile; [...].”**

Prin urmare, din prevederile legale mai sus enunțate, rezultă că persoana impozabilă înregistrată ca plătitor de T.V.A. are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate în condițiile în care acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În speță, se reține faptul că perioada supusă inspecției fiscale a fost efectuată în perioada 01.01.2010 – 30.09.2010, prin urmare, și facturile analizate în cauză sunt date în această perioadă.

Potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.x, la solicitarea organelor de control, petenta nu a fost în măsură să prezinte bunurile respective sau dovada valorificării lor, nici până la momentul suspendării inspecției (10.12.2010), și nici după reluarea controlului, până la data încheierii actelor de control.

În speță, se reține că factura fiscală nr.x emisă către S.C. x S.R.L. din Brașov, jud. Brașov, invocată în cuprinsul contestației ca fiind factura prin care au fost valorificate bunurile analizate în speță, a fost emisă la data de 11.03.2011, înafara perioadei supuse controlului.

Organele de control au constatat că petenta a dedus în mod nejustificat taxa pe valoarea adăugată pe baza situației de fapt constatată la data controlului, în temeiul prevederilor art.94 alin.(3) lit.e) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră **“(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:[...] e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale; [...].”**

Referitor la documentele prezentate și analizate în timpul controlului, în soluționarea contestației se rețin și cele precizate de organele de control în referatul cu propuneri de soluționare, comunicat cu adresa nr.x/03.08.2011, înregistrată sub nr.x/04.08.2011, după cum urmează:



*“Așa după cum s-a consemnat în actul de control înainte de data suspendării inspecției fiscale (10.12.2010) organele de control au solicitat, cu ocazia unei discuții purtate cu dl. x - administrator al SC x SRL - , d-na x – contabil – și dl. x – fost contabil al unității verificate în perioada cuprinsă în control - , prezentarea faptică a unor bunuri care, potrivit evidenței contabile, figurau în soldul contului 301 și respectiv 302.01, aceștia nefiind în măsură să prezinte bunurile respective sau dovada valorificării lor. După reluarea inspecției în data de 30.05.2011, organele de control au solicitat din nou prezentarea bunurilor în cauză însă contabilul societății (cei doi administratori au fost chemați pentru discuții de nenumărate ori însă nu au dat curs solicitărilor) nu le-a putut prezenta, însă la control nimeni nu a amintit vreodată de existența facturii despre care se face vorbire în contestație și nici nu a fost pusă la dispoziția organelor de control.*

*În situația în care documentul în cauză ar fi existat la data controlului, firește că echipa de control l-ar fi avut în vedere la stabilirea obligațiilor de plată.”*

Mai mult, din analiza facturii fiscale nr.x/11.03.2011 emisă către S.C. x S.R.L. din Brașov, jud. Brașov, se reține că aceasta nu conține detalii referitoare la produsele refacturate (serie, cod, model, tip, etc.) sau alte documente atașate din care să rezulte dacă bunurile valorificate sunt exact bunurile achiziționate în perioada supusă verificării cu factura nr.x/04.12.2009 emisă de S.C. x S.R.L. din Odorheiu Secuiesc, jud. Harghita, facturile nr. x/20.09.2010, nr. x/20.09.2010, nr.x/20.09.2010, nr.x/20.09.2010, nr.x/20.09.2010, emise de S.C. x S.R.L., precum și facturile nr.x/01.06.2010, nr.800322/02.06.2010, nr.x/04.06.2010, nr.x/07.06.2010, emise de S.C. x S.R.L., supuse analizei în speță.

În facturile fiscale nr.x/04.06.2010 și nr.x/07.06.2010 emise de S.C. x S.R.L. din Tg.Mures, anexate în copie la dosarul cauzei, este înscrisă explicația “executat tâmplărie PVC CTR NR.x/04.06.2010”, respectiv explicația “executat tâmplărie PVC CF CTR NR. x/07.06.2010”. În condițiile în care petenta nu a prezentat aceste contracte pentru a putea fi analizate în detaliu, explicațiile înscrise în facturi s-ar putea interpreta ca fiind și servicii de montaj tâmplărie PVC, situație în care valorificarea și refacturarea acestora ar fi pusă sub semnul întrebării.

În condițiile în care factura fiscală prin care dorește a demonstra valorificarea bunurilor/serviciilor a fost prezentată numai după finalizarea controlului fiscal, potrivit prevederilor legale citate în speță, nu se mai poate schimba starea de fapt constatată la momentul începerii inspecției fiscale, stare care a rămas nemodificată chiar și la momentul în care au fost încheiate actele contestate în speță.

Având în vedere cele anterior precizate, prevederile legale citate în speță, precum și faptul că petenta nu face dovada că operațiunea de valorificare parțială a bunurilor/serviciilor înscrise în facturile analizate se referă la

cheltuielile analizate în speță, urmează a se **respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de S.C. x S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.x/21.06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei.

Întrucât stabilirea majorărilor de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar contestația petentei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, contestația urmează a se **respinge ca neîntemeiată** și pentru accesoriile în sumă totală de x lei (x lei reprezentând majorări de întârziere + x lei reprezentând penalități de întârziere) aferente taxei pe valoarea adăugată.

**8. Referitor la impozitul pe profit în sumă totală de x lei (x lei + x lei), la accesoriile aferente în sumă totală de x lei (x lei majorări de întârziere + x lei penalități de întârziere), la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, precum și la deductibilitatea fiscală a cheltuielilor în sumă de x lei**

Din constatările redate în Raportul de inspecție fiscală nr.x, au rezultat și alte deficiențe, astfel cum sunt redate la Cap.III pct.I lit.f), lit.i), lit.j) și lit.k), precum și la pct.II lit.e) și lit.f), după cum urmează:

**I.f)** Prin Raportul de inspecție fiscală nr. x din 15.03.2010, încheiat cu ocazia unei inspecții anterioare, organele de control au respins la rambursare T.V.A. în sumă de x lei, pe motiv că documentul care a stat la baza deducerii sumei și înregistrării în contabilitate a fost emis pe numele altei societăți decât cea verificată, și anume S.C.x S.R.L. – factura nr. x/17.04.2009, documentul în cauză neavând astfel calitatea de document justificativ, astfel fiind încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Valoarea bunului achiziționat - pal alb neted – ce se situează la nivel de x lei, a fost înregistrată pe cheltuieli în contul 601 „Cheltuieli cu materii prime și materiale”, fiindu-i aplicat un regim de deductibilitate fiscală.

În atare situație, cu ocazia prezentului control, suma de x lei a fost impozitată fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar de x lei, pentru care unitatea datorează accesorii constând în majorări de întârziere/dobânzi în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei (18 lei x 15%).

- i) În luna mai 2009 a fost înregistrată în evidența contabilă factura emisă de S.C. x S.R.L în valoarea de x lei, cu TVA aferentă de x lei, reprezentând, potrivit specificației înscrisă pe factura în cauză și pe devizul atașat facturii, reparații pentru mijlocul de transport cu numărul de înmatriculare x (VJU). Suma de x lei a fost evidențiată în contul 611, fiindu-i aplicat un regim de deductibilitate fiscală.

Din analiza documentelor prezentate la control a rezultat că mijlocul fix în cauză nu se regăsește printre bunurile ce alcătuiesc patrimoniul societății verificate, pentru acesta nefiind prezentat vreun contract de închiriere

sau comodat ori alte documente prin care să se facă dovada că mijlocul respectiv ar fi fost utilizat în activitatea S.C. x S.R.L. și, drept urmare, să fie justificată înregistrarea pe cheltuieli a reparațiilor facturate de S.C. x S.R.L., fiind încălcate prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În condițiile date, suma de x lei nu îndeplinește condițiile de deductibilitate (nu s-a făcut dovada că ar fi fost efectuate în scopul realizării de venituri) și, ca atare, cu ocazia controlului suma respectivă a fost supusă impozitării, stabilindu-se un impozit pe profit suplimentar ce se situează la nivel de x **lei** (x lei x 16%), aferent căruia în sarcina unității au fost calculate accesorii constând în majorări de întârziere/dobânzi în sumă de x **lei** și penalități de întârziere în sumă de x **lei** (806 lei x 15%).

**j)** În luna aprilie 2010, x a emis către S.C. x S.R.L. factura fiscală nr. x/16.04.2010, în valoare de x lei, cu TVA aferentă de x lei. Potrivit mențiunii înscrisă pe documentul în cauză, valoarea de 634 lei reprezintă asigurarea casco aferentă mijloacelor auto închiriate de S.C. x S.R.L. în baza Contractului de subînchiriere nr.x/01.10.2009 (x) și Contractului de subînchiriere nr.x/24.04.2008 (x).

Suma de 634 lei a fost înregistrată în contul 613 „Cheltuieli cu primele de asigurare”, fiindu-i aplicat un regim de deductibilitate fiscală la calculul profitului impozabil.

Întrucât, așa după cum s-a arătat la lit.a), la control unitatea nu a făcut dovada utilizării, în anul 2010, în activitatea firmei, a mijloacelor auto închiriate în baza celor două contracte menționate mai sus, pentru cheltuielile în cuantum de x lei nefiind îndeplinită condiția de deductibilitate prevăzută la art.21 alin.(1) din Codul fiscal.

În condițiile date, suma de x **lei** înregistrată pe cheltuieli în contul 613 „Cheltuieli cu primele de asigurarea” este nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

k) În luna iulie 2009 unitatea a înregistrat în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma de 85.000 lei, în baza facturii nr.x/30.07.2009 emisă de S.C. x S.R.L. din loc. Sovata, reprezentând potrivit mențiunii înscrisă pe aceasta „*Lucrări construcții conform contract nr. 21/2009*”.

Cu ocazia unei inspecții parțiale anterioare privind rambursarea TVA , referitor la realitatea serviciilor facturate de către S.C. x S.R.L., reprezentantul S.C. x S.R.L. a menționat în nota explicativă dată că serviciile în cauză deși au fost facturate nu au fost prestate, în situația dată organele de control nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura amintită mai sus, iar ulterior controlului, în luna decembrie 2009 unitatea stornează din contul de cheltuieli suma de x lei.

Efectul fiscal al celor consemnate mai sus constă în diminuarea obligației de plată aferentă trimestrului I 2009 vizând impozitul pe profit cu suma de x lei (x lei x 16%) pentru care se datorează majorări de întârziere de la o perioadă fiscală la alta (trim. III 2009 până în trim. IV 2009), în cuantum de x lei.

**II.e)** Deficiența constatată la Cap. III – Impozit pe profit, lit. j) are influență și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată. Astfel, unitatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată în cuantum de x lei, aferentă primelor de asigurare CASCO facturate de x, în condițiile în care societatea verificată nu a făcut dovada utilizării, în anul 2010, a mijloacelor auto închiriate de la x în scopul operațiunilor sale taxabile.

În condițiile în care situația de fapt nu se încadrează în prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, unitatea nu poate beneficia de dreptul de deducere a T.V.A. în sumă de x lei înscrisă în factura emisă de x, drept urmare aceasta se constituie în obligație suplimentară la bugetul general consolidat al statului.

f) În luna iunie 2010, S.C. x S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă factura nr.x/18.06.2010 emisă de S.C. x S.R.L., în valoarea de 1.400 lei, cu TVA aferentă de x lei, reprezentând „ LUCRĂRI EXECUTATE CONFORM DEVIZULUI NR. 7428 BV 06 VPG ASTRA M”.

Mijlocul auto menționat de documentul respectiv face obiectul Contractului de comodat nr.x/04.01.2008 încheiat de către contribuabilul verificat cu S.C. V S.R.L. prin care preia cu titlu gratuit dreptul de folosință asupra autoturismului Opel Astra Caravan, cu număr de înmatriculare nr. x.

La control unitatea nu a făcut dovada utilizării, în anul 2010, a bunului în cauză în activitatea sa, acesta necontribuind la realizarea operațiunilor sale taxabile.

Contravaloarea prestației facturate de S.C. R S.R.L. (x lei) a fost contabilizată în contul 611 „Cheltuieli privind reparațiile”; din punct de vedere fiscal, pentru suma respectivă unitatea a aplicat un regim de nedeductibilitate fiscală la calculul profitului impozabil.

În situația dată, unitatea a dedus nejustificat TVA înscrisă în factura menționată mai sus, în cuantum de x lei, întrucât condiția prevăzută la art. 145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, nu este îndeplinită (serviciul achiziționat nu a fost destinat utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale contribuabilului verificat). Taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei se constituie în obligație suplimentară de plată.

Urmare deficiențelor redate mai sus, organele de control au stabilit în sarcina S.C. x S.R.L. impozit pe profit în sumă totală de x lei , la accesoriile aferente în sumă totală de x lei , la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, precum și neacceptare la deductibilitate a cheltuielilor în suma de x lei.

Prin Decizia de impunere nr.x privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, contestată în speță, organele de control au stabilit în sarcina S.C. x S.R.L. impozit pe profit în cuantum total de x lei și accesorii aferente în sumă totală de x lei, diminuare de pierdere fiscală în sumă totală de x lei, precum și taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de 386 lei.

În contestația formulată, S.C. x S.R.L. se îndreaptă împotriva tuturor obligațiilor fiscale de plată stabilite prin Decizia de impunere nr.x privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, însă pentru deficiențele redate la Cap.III pct.I lit.f), lit.i), lit.j) și lit.k), precum și la pct.II lit.e) și lit.f) din actul de control, cu privire la impozit pe profit în sumă totală de x lei (x lei + x lei), la accesoriile aferente în sumă totală de x lei (x lei majorări de întârziere + x lei penalități de întârziere), la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, precum și cu privire la diminuarea de pierdere fiscală pentru anul 2010 cu suma de x lei, petenta nu aduce niciun argument și nu depune niciun document în susținerea contestației.

**În drept**, la art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se precizează:

*"Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază[...]."*

iar la pct.11.1 lit.b) 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.2.137/2011, se stipulează următoarele:

**"11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]**

**b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării."**

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că în cuprinsul unei contestații, contestatarul trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația se va respinge ca nemotivată.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale enunțate anterior, precum și faptul că societatea nu aduce niciun argument în susținerea contestației care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală în cauză, se va **respinge** contestația formulată de S.C. x S.R.L. **ca nemotivată** pentru impozit pe profit în sumă totală de x lei , la accesoriile aferente în sumă totală de x lei , taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei și pentru cheltuielile în sumă de x lei, neacceptate ca fiind deductibile la calculul impozitului pe profit.

**9. Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă totală de x lei și la accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de x lei, stabilite prin Decizia nr.x/11.10.2011 referitoare la obligațiile de plată accesorii**

**În fapt**, prin Decizia nr.x/11.10.2011 referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale, Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Mureș – Biroul Evidență pe Plătitor Persoane Juridice, în temeiul art.88 lit.c) și art.119 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, a stabilit în sarcina S.C. x S.R.L. din Tg.Mureș, pentru perioada 20.07.2011 – 16.09.2011, majorări de întârziere în sumă totală de x lei (x lei aferente impozitului pe profit + x lei aferente taxei pe valoarea adăugată) calculate pentru debitul în sumă totală de x lei reprezentând impozit pe profit și debitul în sumă totală de x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, individualizată prin Decizia de impunere nr.x/21.06.2011 privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, anterior analizată.

Întrucât, la lit.C) pct.2-8 din prezenta decizie, pentru impozitul pe profit în sumă totală de x lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de x lei , a fost pronunțată soluția de respingere (ca neîntemeiată și ca nemotivată), în condițiile în care stabilirea majorărilor de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, contestația urmează a se **respinge ca neîntemeiată și nemotivată** și pentru accesoriile în sumă totală de x lei , stabilite prin Decizia nr.x/11.10.2011 referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale emisă de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Mureș – Biroul Evidență pe Plătitor Persoane Juridice.

Conform celor reținute, 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 procedura fiscală, republicată, se

## DECIDE

1. **Suspendarea** soluționării cauzei până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie, pentru suma totală de x **lei**, compusă din:

- x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată;
- x lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată;
- x lei reprezentând impozit pe dividende;
- x lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe dividende, obligații stabilite prin Decizia de impunere nr.x/21.06.2011 privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, și
- x lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,
- x lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe dividende, obligații stabilite prin Decizia nr.x/11.10.2011 referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale.

2. **Respingerea ca neîntemeiată** a contestației pentru suma totală de x **lei**, stabilită prin Decizia de impunere nr.x/21.06.2011 privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, compusă din:

- x lei reprezentând impozit pe profit;
- x lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit;
- x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată;
- x lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

3. **Respingerea ca nemotivată** a contestației pentru suma totală de x **lei**, stabilită prin Decizia de impunere nr.x/21.06.2011 privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, compusă din:

- x lei reprezentând impozit pe profit;
- x lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit;
- x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

4. **Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată** a contestației pentru suma totală de x **lei**, stabilită prin Decizia nr.x/11.10.2011 referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale, compusă din:

- x lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- x lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

**DIRECTOR EXECUTIV,**