



DECIZIA nr.4/12.07.2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de **S.C. S.R.L. din Tg.Mureș**, prin contestația înregistrată sub nr..../16.12.2009, formulată împotriva Deciziei de impunere nr..../18.11.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../12.11.2009, precum și împotriva Dispoziției nr..../17.11.2009 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, comunicate petentei la data de 24.11.2009, potrivit confirmării de primire anexate în copie la dosarul cauzei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestată este de lei, compusă din:

- ... lei reprezentând impozit pe profit;
- lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, D.G.F.P. Mureș, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze cauza.

A) În contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr..../16.12.2009, petenta solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr..../18.11.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, invocând următoarele:

- referitor la Cap. III lit.A) pct.3 și lit.B pct.3 din raportul de inspecție fiscală - ordinele de deplasare existau la data inspecției fiscale, însă acestea au fost găsite ulterior, într-un registru special, fiind anexate în copie la dosarul cauzei, în susținerea contestației;

- referitor la Cap. III lit.A) pct.4 din raportul de inspecție fiscală - din pozițiile reținute de organul de control în anexa nr.9, doar două poziții pot fi într-adevăr încadrate ca fiind materiale destinate investițiilor în curs de realizare la sediul societății, restul pozițiilor reprezentând materiale utilizate în realizarea lucrărilor la diverși beneficiari;

- materialele respective au fost utilizate în realizarea diverselor lucrări pe care societatea le avea de executat și doar parchetul achiziționat de la S.C. ... S.R.L. cu facturile nr.../24.07.2007 în valoare de ... lei, respectiv nr.../13.09.2007 în valoare de ... lei, a făcut obiectul investițiilor de la sediul firmei;

- referitor la Cap. III lit.A) pct.5 și lit.B pct.2 din raportul de inspecție fiscală - cel puțin trei dintre bunurile amintite în anexa nr.10 la raportul de inspecție fiscală, au fost achiziționate în scopul de a aduce beneficii societății;

- astfel, în această situație se regăsește aparatul GPS de navigație Fujitsu Siemens Poket Loox, achiziționat cu factura nr...1/21.12.2006, utilizat în mod frecvent de către șoferii unității cu ocazia deplasărilor făcute în diferitele zone ale țării;

- un alt bun achiziționat tot în scopul de a obține venituri este cel achiziționat cu factura nr.../16.04.2008 - safir plus ortopedic, care este o saltea folosită de angajații societății la deplasările unde nu au posibilitatea de cazare, cum ar fi cazul caselor de vacanță situate în zone mai izolate;

- tot un bun achiziționat în scopul de a aduce beneficii firmei este cel cumpărat cu factura nr.../29.11.2008, respectiv televizorul LCD Sony Bravia, acesta fiind instalat în sala de protocol a societății, pentru prezentarea materialelor de reclamă referitoare la produsele și lucrările realizate de societate (piscine, acoperiri de piscine, etc.);

- apreciază că, cel puțin în cazul acestor bunuri, organul de control putea să le dea o interpretare mai apropiată de sensul stabilit prin lege prin sintagma "bunuri destinate utilizării în scopul obținerii de venituri" și a nu le cataloga fără nicio explicație ca fiind bunuri care nu se încadrează în această categorie;

- referitor la Cap. III lit.A) pct.6 lit.a) și lit.B pct.7 din raportul de inspecție fiscală - în dreptul unor materiale înregistrate în contabilitate s-a trecut și cuvântul "spălătorie", ori bunurile respective nu aveau nicio legătură cu construcția vreunei spălătorii;

- aceste înregistrări eronate se datorează unor greșeli făcute în serie, începând de la persoanele care se ocupă de aprovizionarea societății și continuând cu serviciul de contabilitate;

- astfel, aprovizionarea la societate este realizată de mai multe persoane, iar, conform procedurii, după predarea mărfii la magazie facturile ajungeau la serviciul de contabilitate, fără a fi explicitate în mod exact, la predare fiind specificate doar verbal cu privire la destinația produsului;

- din nefericire o serie de produse au ajuns în contabilitate cu specificația că ar fi destinate "spălătoriei", în condițiile în care acele produse aveau o destinație exactă și nu aveau nimic de-a face cu spălătoria;

- astfel, un exemplu elocvent îl reprezintă produsul achiziționat cu factura nr.../11.10.2007 - pasta izolantă "hiflo hot melt" utilizată în mod exclusiv doar la fabricarea sticlei .../02.11.2007 și nr.../02.11.2007 acestea fiind componente electrice, dar au fost înregistrate ca fiind materiale consumabile pentru spălătorie. De asemenea produsele achiziționate cu factura nr..../29.09.2008 reprezentând policarbonat și profile de aluminiu sunt utilizate doar pentru acoperirea piscinelor;

- din situația întocmită doar un număr de 3 poziții au fost într-adevăr destinate spălătoriei și "spre marea noastră surprindere acelea în care nu apărea specificația spălătorie";

- pentru o deplină edificare asupra problemei, în anexa nr.2 la contestația formulată, prezintă situația detaliată a respectivelor produse cu indicarea beneficiarului la care au fost utilizate;

- referitor la Cap. III lit.A) pct.6 lit.b) și lit.B pct.8 din raportul de inspecție fiscală - vina societății constă în faptul că "nu am fi refacturat aceste servicii către S.C. S.R.L. Tg.Mureș și nu le-am înregistrat ca venituri. Ori în baza înțelegerii dintre părțile contractante, facturarea serviciilor de utilități urma să se facă la sfârșitul anului, după primirea ultimei facturi de utilități de la furnizori, pentru întreaga sumă";

- referitor la "Notele explicative" luate administratorului societății, dorește să arate că, datorită faptului că răspunsurile trebuiau date la o serie de întrebări al căror răspuns necesita o minimă documentare la care acesta nu a avut acces, fiind obligat să răspundă la întrebări pe loc, o serie de răspunsuri nu acoperă în totalitate realitatea.

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 *S.C. S.R.L. din Tg.Mureș*, ce a avut ca obiectiv efectuarea unei inspecții fiscale generale, în scopul verificării modului de determinare și evidențiere a obligațiilor față de bugetul general consolidat, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr.../12.11.2009, Decizia de impunere nr..../18.11.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, precum și Dispoziția nr.../17.11.2009 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, contestate parțial. Astfel, la Capitolul III "Constatări fiscale" lit.A "Impozitul pe profit" pct.3, pct.4, pct.5 și pct.6 (lit.a și b), precum și la lit.B "Taxa pe valoarea adăugată" pct.2, pct.3, pct.7 și pct.8 din Raportul de inspecție fiscală nr.../12.11.2009, au fost redade următoarele constatări:

A. Impozitul pe profit

Pct.3) În perioada februarie 2006 – iulie 2009, S.C. ... S.R.L. înregistrează în contabilitate cheltuieli de cazare, în contul 625 „Cheltuieli de deplasare”, în baza facturilor fiscale prezentate în anexa nr.8 la raportul de inspecție fiscală, în valoare totală de lei. Aceste facturi nu erau însoțite de un ordin de deplasare, prin care sa se faca dovada efectuării operatiunii. În acest sens au fost

cerute explicații suplimentare reprezentantului societății, dl., care susține că “Nu le pot justifica. Nu mai exista ordine de deplasare”.

Contrar prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea a înregistrat nejustificat cheltuielile deductibile în sumă de ... lei, motiv pentru care, pentru perioada fiscală 2006 – 2008 (perioada în care societatea înregistrează profit), organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina unității impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei, iar pentru trimestrul I și II 2009 (perioada în care societatea înregistrează pierdere), organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea pierderii cu suma de lei.

Pct.4) În urma verificărilor efectuate pe baza documentelor financiar – contabile puse la dispoziție, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada ianuarie 2006 – iunie 2009, societatea a înregistrat în evidența contabilă, în conturile de cheltuieli deductibile 602.1 „Cheltuieli cu materiale auxiliare” și 6028 ”Cheltuieli privind alte materiale consumabile”, contravaloarea unor materiale de construcții a căror valoare totală este de ... lei, operațiuni care au fost înregistrate eronat în conturile de cheltuieli deductibile, aceste achiziții fiind de fapt destinate investițiilor în curs realizate de societate la sediul social situat în Tg.Mureș, B-dul, nr....., respectiv, ateliere, sala de prezentare și birouri, investiții care nu au fost finalizate și recepționate până la data efectuării controlului, fiind încălcate astfel prevederile art.24 alin.(1) și alin.(11) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Situația centralizatoare a facturilor de materiale și lucrări de construcții și a influenței fiscale generate de înregistrarea eronată a acestor operațiuni este prezentată în anexa nr.9 la raportul de inspecție fiscală.

În consecință, în timpul controlului s-a procedat la calculul unui impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei (... lei x 16%), iar pentru diferența de ... (.....), reprezentând cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, aferente trimestrului I 2009 (perioada fiscală în care societatea înregistrează pierdere), s-a procedat la diminuarea pierderii fiscale pentru trimestrul I 2009 cu această sumă.

Pct.5) În perioada supusă verificării (ianuarie 2006 – iunie 2009), societatea înregistrează în evidența contabilă, în baza facturilor prezentate în detaliu în anexa nr.10 la raportul de inspecție fiscală, cheltuieli deductibile cu achiziționarea de bunuri în valoare totală de ... lei înregistrate ca în contul 603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar”, 604 „cheltuieli privind materiale nestocate” și 6028 „Cheltuieli privind alte materiale consumabile”. Aceste bunuri nu sunt destinate utilizării în scopul obținerii de venituri, fiind încălcate astfel prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor art.80 alin.(5) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, S.C.... S.R.L. avea obligația refacturării acestor bunuri către S.C. ... SRL și înregistrarea corespunzătoare ca venituri.

Consecința fiscală constă în diminuarea profitului impozabil cu suma de lei, fapt pentru care, organele de inspecție fiscală a procedat la calculul impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei.

Pct.6

lit.a) În perioada supusă verificării, conform Contractului de închiriere încheiat în data de 29.12.2008, societatea a închiriat de la dl. ... (persoana fizică), spațiul situat în Tg.Mures, B-dul ... , nr...., spațiu în care a realizat investiții (birouri, sala de prezentare, ateliere pentru termopane și pentru piscine) și își desfășoară activitatea. În același spațiu își desfășoară activitatea și S.C. ... S.R.L. Organele de inspecție fiscală menționează faptul că dl. are calitatea de administrator/asociat al S.C. ... S.R.L. În spațiul menționat mai sus, S.C. S.R.L. a construit o spalatorie auto, unde înregistrează venituri din prestări de servicii specifice.

În perioada mai 2007 – septembrie 2008, S.C. S.R.L. înregistrează în evidența contabilă achiziții de materiale de construcții aferente spălătoriei în suma totală de.... lei și T.V.A. aferentă în suma de ... lei, conform facturilor prezentate în anexa nr.11 la raportul de inspecție fiscală, fapt ce reiese atât din constatarea la fața locului cât și din documentele financiar contabile (în anexa nr.12 la raportul de inspecție fiscală este prezentată fișa de cont pentru operații diverse – contul 302.8). Din totalul sumei de ... lei, reprezentând materiale de construcții aferente spalatoriei, ... lei au fost date în consum, cont corespondent 6028 „Cheltuieli privind alte materiale consumabile”, iar diferența de.... lei rămâne pe stoc în contul 3028 „Alte materiale consumabile”, ulterior fiind preluată pe investiții astfel: 6028 „Cheltuieli privind alte materiale consumabile” = 3028 „Alte materiale consumabile”, 231 „Imobilizări în curs de execuție” = 722 „Venituri din producția de imobilizări”.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au concluzionat că valoarea materialelor achiziționate pentru spalatorie trebuia refacturată de S.C. S.R.L. către S.C. S.R.L. și înregistrată corespunzător ca venituri.

Astfel, din totalul sumei de lei, aferenta investiției realizate pentru S.C. S.R.L., suma de.... lei se regăsește la data controlului în soldul contului 231 „Imobilizări în curs de execuție”, iar diferența de ... lei (... lei - lei) a fost înregistrată ca și cheltuielă deductibilă fiscal, consecința fiscală fiind diminuarea profitului impozabil cu suma de ... lei, și implicit a impozitului pe profit aferent.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea suplimentară a impozitului pe profit în suma de ... lei (... X 16%).

lit.b) De asemenea, în lunile mai, iunie 2009, S.C. ... S.R.L. înregistrează cheltuieli cu utilitățile în suma totală de... lei (corespondent 605 „Cheltuieli privind energia și apă”), conform facturilor fiscale emise de S.C. Compania Aquaserv S.A. și S.C. Electrica S.A., prezentate în anexa nr.13 la raportul de inspecție fiscală.

Potrivit Contractului nr..../30.04.2009, încheiat între S.C. ... S.R.L. și S.C. ... S.R.L., cheltuielile cu utilitățile sunt aferente în pondere de 50% spalatoriei aparținând S.C. ... S.R.L. Contravaloarea utilităților aferente spalatoriei trebuia refacturată de S.C. ... S.R.L. către S.C. ... S.R.L. și înregistrată corespunzător ca venituri.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au concluzionat că S.C..... S.R.L. avea obligația refacturării acestor servicii către S.C. S.R.L. și înregistrarea corespunzătoare ca venituri.

Consecința fiscală constă în diminuarea pierderii fiscale cu suma de ... lei în trimestrul II 2009, perioada în care societatea înregistrează pierdere.

Pentru deficiențele redată anterior, organele de inspecție fiscală au stabilit majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă totală de ... lei, determinate și precizate distinct prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr..../18.12.2009, transmis cu adresa înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr..../11.01.2010.

2. Taxa pe valoarea adăugată

Pct.2) Societatea a dedus T.V.A. în suma de ... lei pentru bunuri achiziționate de la terți (Fujitsu Siemens Poket Loox, 26 bucați baterii dus Silver, LCD Sony Bravia 133 cm).

Aceste facturi (prezentate în anexa nr.10 la raportul de inspecție fiscală) atestă achiziția de bunuri care nu au legătura cu activitatea economică desfășurată de societate și cu realizarea de venituri, operațiuni asimilate livrărilor de bunuri cu plata conform prevederilor art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În vederea remedierii deficienței, organele de inspecție fiscală au colectat taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei, obligație fiscală suplimentară stabilită în sarcina societății.

Pct.3) În perioada septembrie 2006 – iulie 2009, S.C. S.R.L. înregistrează în contabilitate cheltuieli de cazare, în baza facturilor fiscale prezentate în anexa nr.8 la raportul de inspecție fiscală la prezentul raport, în valoare totală de ... lei, T.V.A. aferentă fiind în suma de ... lei.

Aceste facturi nu erau însoțite de un ordin de deplasare, în vederea justificării operațiunii, motiv pentru care, organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentantului societății să prezinte Ordinele de deplasare corespunzătoare. Potrivit notei explicative dată de reprezentantul societății (anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală), acesta „nu poate prezenta la control ordinele de deplasare, pentru că acestea nu mai există”.

Justificarea deducerii taxei se face numai în baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din același act normativ, iar conform pct.46 alin.(3) din H.G. nr.44/2004, pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată, facturile sau alte documente legale emise pe numele salariaților unei persoane impozabile aflați în deplasare în interesul serviciului, pentru transport sau cazarea în hoteluri sau alte unități similare, trebuie să fie însoțite de decontul de deplasare”.

Urmare acestui fapt, în timpul controlului s-a procedat la diminuarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă cu suma de ... lei.

Pct.7) Deficiența prezentată la punctul 6.1. din subcapitolul referitor la impozitul pe profit, are influență și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

Astfel, în perioada mai 2007 – septembrie 2009, societatea a dedus T.V.A. în suma de 16.697,93 lei aferenta materialelor achiziționate pentru construcția unei spalătorii de mașini de către S.C. ... SRL, existând relatii de afiliere între cele doua societati.

În conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea verificata avea obligatia refacturarii materialelor achizitionate pentru spalatorie către S.C. Ani Construct S.R.L. Ca urmare, in timpul controlului s-a procedat la colectarea T.V.A. in cuantum de ... lei.

Pct.8) În perioada mai – august 2009, societatea înregistrează facturile cu utilități (energie electrică și apă) prezentate în anexa nr.13 la raportul de inspecției fiscale, în valoare totală de ... lei, taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de.. lei.

În contractul de închiriere nr.10 încheiat la data de 30.04.2009 între societatea verificată și S.C. ... S.R.L. (anexa nr.17 la raportul de inspecție fiscală), asa cum este mentionat si la punctul 6.2. din subcapitolul referitor la impozitul pe profit, este prevăzut faptul că S.C. ... S.R.L. suporta 50% din cheltuielile lunare cu utilitățile.

Prin nefacturarea cheltuielilor către S.C. ... S.R.L. la care s-a facut referire, societatea verificată a încălcat prevederile art.128 alin.(4) lit.b) anterior menționat, fapt pentru care, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea T.V.A. în sumă de ... lei (... lei x 50%), aferentă utilităților nefacturate.

Pentru deficiențele redade anterior, organele de inspecție fiscală au stabilit majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, determinate și precizate distinct prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.../18.12.2009, transmis cu adresa înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../11.01.2010.

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

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă totală de ... lei și majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei, stabilite la Cap. III lit.A "Impozit pe profit" pct.5 și pct.6 (lit.a și b) și la lit.B "Taxa pe valoarea adăugată" pct.2, pct.7 și pct.8 din raportul de inspecție fiscală, precum și referitor la măsura diminuării pierderii fiscale aferente trimestrului II 2009 cu suma de lei, stabilită prin Dispoziția nr.../17.11.2009 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală

În fapt, din conținutul Raportului de inspecție fiscală nr.../12.11.2009, se reține că, la S.C. ... S.R.L., organele de control au efectuat o inspecție generală în scopul verificării modului de determinare și evidențiere a obligațiilor datorate bugetului general consolidat al statului.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au întocmit Procesul verbal nr.../17.11.2009, în baza căruia au fost sesizate organele de urmărire penală pentru a stabili dacă faptele constatate întrunesc elementele constitutive ale unei infracțiuni, prevăzute la art.43 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată,

respectiv la art.9 din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

La verificarea efectuată pe baza actelor și documentelor contabile puse la dispoziție, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

La Cap. III lit.A "Impozitul pe profit" pct.5 și lit.B "Taxa pe valoarea adăugată" pct.2 din raportul de inspecție fiscală

În perioada ianuarie 2006 – iunie 2009, societatea înregistrează în evidența contabilă, în baza facturilor prezentate în detaliu în anexa nr.10 la raportul de inspecție fiscală, cheltuieli deductibile cu achiziționarea de bunuri în valoare totală de lei înregistrate ca în conturile 603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar”, 604 „Cheltuieli privind materiale nestocate” și 6028 „Cheltuieli privind alte materiale consumabile”. Organele de inspecție fiscală au concluzionat că aceste bunuri nu sunt destinate utilizării în scopul obținerii de venituri, fiind încălcate prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Consecința fiscală constă în diminuarea profitului impozabil cu suma de lei, fapt pentru care, organele de inspecție fiscală a procedat la calculul impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, precum și a majorărilor de întârziere aferente în sumă de ... lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au concluzionat că unitatea nu are drept de deducere pentru T.V.A. în suma de lei (aferentă Fujitsu Siemens Pocket Loox, 26 bucați baterii dus Silver, LCD Sony Bravia 133 cm), în cauză fiind încălcate prevederile art.128, alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În vederea remedierii deficienței, organele de inspecție fiscală au obligat unitatea la colectarea taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei, obligație fiscală suplimentară stabilită în sarcina societății, la care au calculat și majorări de întârziere în sumă totală de lei.

La Cap. III lit.A "Impozitul pe profit" pct.6 lit.a) și b) și lit.B "Taxa pe valoarea adăugată" pct.7 și pct.8 din raportul de inspecție fiscală

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada supusă verificării, conform Contractului de închiriere încheiat în data de 29.12.2008, S.C. ... S.R.L. a închiriat de la dl. ... (persoana fizică), spațiul situat în Tg.Mures, B-dul, nr.... spațiu în care a realizat investiții (birouri, sala de prezentare, ateliere pentru termopane și pentru piscine) și își desfășoară activitatea. În același spațiu își desfășoară activitatea și S.C. S.R.L. Organele de inspecție fiscală menționează faptul că dl.... are și calitatea de administrator/asociat al S.C. ... S.R.L. În spațiul menționat mai sus, S.C. ... S.R.L. a construit o spalatorie auto, unde înregistrează venituri din prestări de servicii specifice.

În perioada mai 2007 – septembrie 2008, S.C. ... S.R.L. înregistrează în evidența contabilă achiziții de materiale de construcții aferente spălătoriei în suma totală de lei și T.V.A. aferentă în suma de lei, conform facturilor prezentate în anexa nr.11 la raportul de inspecție fiscală, fapt ce rezultă atât din constatarea la fața locului cât și din documentele financiar contabile (în anexa nr.12 la raportul de inspecție fiscală este prezentată fișa de cont pentru operații diverse – contul 302.8).

Din totalul sumei de ... lei, reprezentand materiale de constructii aferente spalatoriei, lei au fost date in consum, (cont corespondent 6028 „Cheltuieli privind alte materiale consumabile”), iar diferenta de lei ramane pe stoc (in contul 3028 „Alte materiale consumabile”), ulterior fiind preluata pe investitii.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au concluzionat că valoarea materialelor achizitionate pentru spalatorie trebuia refacturata de S.C. S.R.L. către S.C. S.R.L. si inregistrata corespunzator ca venituri.

Astfel, din totalul sumei de lei, aferenta investitiei realizate pentru S.C. S.R.L., suma de lei se regasese la data controlului in soldul contului 231 „Imobilizari in curs de executie”, iar diferenta de lei (... Lei- lei) a fost inregistrata ca si cheltuiala deductibila fiscal, consecința fiscală fiind diminuarea profitului impozabil cu suma de **... lei**, si implicit a impozitului pe profit aferent.

Ca urmare, organele de inspectie fiscală au procedat la stabilirea suplimentara a impozitului pe profit in suma de **... lei** (... X 16%), precum și a majorărilor de întârziere aferente în sumă de **... lei**.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în lunile mai, iunie 2009, S.C. ... S.R.L. inregistreaza cheltuieli cu utilitatile in suma totală de lei (corespondent 605 „Cheltuieli privind energia si apa”), conform facturilor fiscale emise de S.C. Compania Aquaserv S.A. si S.C. Electrica S.A., prezentate in anexa nr.13 la raportul de inspectie fiscală.

Potrivit contractului nr...../30.04.2009, incheiat intre S.C. ... S.R.L. si S.C. .. S.R.L., cheltuielile cu utilitatile sunt aferente in pondere de 50% spalatoriei apartinand S.C. S.R.L. Contravaloarea utilitatilor aferente spalatoriei trebuia refacturata de S.C. ... S.R.L. catre S.C. ... S.R.L. si inregistrata corespunzator ca venituri.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au concluzionat că S.C. S.R.L. avea obligatia refacturarii acestor servicii catre S.C. ... S.R.L. si inregistrarea corespunzatoare ca venituri.

Consecința fiscală consta în diminuarea pierderii fiscale cu suma de **... lei** in trimestrul II 2009, perioada in care societatea inregistreaza pierdere.

Deficiențele prezentate mai sus au influență și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, astfel:

- în perioada mai 2007 – septembrie 2009, societatea a dedus T.V.A. în suma de ... lei aferenta materialelor achiziționate pentru construcția unei spalătorii de mașini de către S.C. ... SRL, existand relatii de afiliere intre cele doua societati. În conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea verificata avea obligatia refacturarii materialelor achizitionate pentru spalatorie către S.C. ... S.R.L., ca urmare, in timpul controlului s-a procedat la colectarea T.V.A. in quantum de **... lei**, la care au fost calculate majorări de întârziere aferente în sumă de **... lei**;

- în perioada mai – august 2009, societatea înregistrează facturile cu utilități (energie electrică și apă) prezentate în anexa nr.13 la raportul de inspectie fiscală, în valoare totală de lei, taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ...

lei. În condițiile în care în contractul de închiriere nr.10 încheiat la data de 30.04.2009 între societatea verificată și S.C. ... S.R.L. (anexa nr.17 la raportul de inspecție fiscală), este prevăzut faptul că S.C. ... S.R.L. suporta 50% din cheltuielile lunare cu utilitățile.

Prin nefacturarea cheltuielilor către S.C. ... S.R.L., societatea a încălcat prevederile art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina unității măsura colectării T.V.A. în sumă de ... lei (... lei x 50%), aferentă utilităților nefacturate, la care au fost calculate și majorări de întârziere aferente, în sumă de ... lei.

Întrucât faptele contribuabilului anterior redate, respectiv constatările prezentate la Cap. III lit.A "Impozit pe profit" pct.5 și pct.6 (lit.a și b), precum și la lit.B "Taxa pe valoarea adăugată" pct.2, pct.7 și pct.8 din Raportul de inspecție nr..../12.11.2009, ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art.9 alin.(1) lit.b) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, precum și ale infracțiunii de fals intelectual prevăzută la art.43 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală au întocmit Procesul-verbal nr..../17.11.2009, iar prin adresa nr..../17.11.2009 au formulat Sesizare penală către Parchetul de pe lângă Judecătoria Târgu Mureș.

În drept, art.9 alin.(1) lit.b) din Legea nr.241/2005, prevede:

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

b) omisiunea, în tot sau în parte, a evidențierii, în actele contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate.”

La art.43 din Legea contabilității, republicată, se stipulează faptul că **"Efectuarea cu știință de înregistrări inexacte, precum și omisiunea cu știință a înregistrărilor în contabilitate, având drept consecință denaturarea veniturilor, cheltuielilor, rezultatelor financiare, precum și a elementelor de activ și de pasiv ce se reflectă în bilanț, constituie infracțiunea de fals intelectual și se pedepsește conform legii."**

Potrivit prevederilor art.214 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, **“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 efectuate de organele de control la Cap. III lit.A "Impozit pe profit" pct.5 și pct.6 (lit.a și b), precum și la

lit.B "Taxa pe valoarea adăugată" pct.2, pct.7 și pct.8 din Raportul de inspecție nr..../12.11.2009, care a stat la baza emiterii de către D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală a Deciziei de impunere nr..../18.11.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, potrivit cărora societatea a efectuat operațiuni economice, aspecte despre care, așa cum s-a arătat în conținutul prezentei decizii, au fost sesizate organele în drept.

În consecință, confirmarea sau infirmarea constatărilor organelor de control redate la Cap. III lit.A "Impozit pe profit" pct.5 și pct.6 (lit.a și b), precum și la lit.B "Taxa pe valoarea adăugată" pct.2, pct.7 și pct.8 din Raportul de inspecție nr..../12.11.2009, determină adoptarea unor soluții diferite în ceea ce privește menținerea sau anularea obligațiilor fiscale stabilite prin actul atacat. Astfel, între stabilirea obligațiilor bugetare prin Decizia de impunere nr..../18.11.2009 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../12.11.2009, contestate de societate, și cercetările care se efectuează în dosarul penal, există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei în procedură administrativă.

Prioritate de soluționare în speță o au organele penale care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptei ce atrage plata la bugetul statului a obligațiilor contestate.

Având în vedere aspectele prezentate, se reține că 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 **pentru impozitul pe profit în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei) și majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei (... lei + .. lei), taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei (... lei + ... lei + ... lei) și majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei (... lei + ... lei + ... lei)**, stabilite urmare a constatărilor prezentate de organele de inspecție fiscală la cap.2.1.2 din decizia atacată, precum și pentru măsura diminuării pierderii fiscale aferente trimestrului II 2009 cu suma de ... lei, stabilită prin Dispoziția nr..../17.11.2009 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

În funcție de soluția pronunțată pe latura penală, procedura administrativă va fi reluată în condițiile legii.

2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de lei, precum și la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei, stabilite la Cap. III lit.A "Impozit pe profit" pct.3 și la lit.B "Taxa pe valoarea adăugată" pct.3 din raportul de inspecție fiscală, precum și referitor la diminuarea pierderii fiscale aferente trimestrelor I și II ale anului 2009 cu suma de lei, stabilită prin Dispoziția nr..../17.11.2009 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală

În fapt, în perioada februarie 2006 - iulie 2009, S.C. S.R.L. a înregistrat în contabilitate cheltuieli de cazare, în contul 625 "Cheltuieli de deplasare", în baza unor facturi fiscale (prezentate în anexa nr.8 la raportul de inspecție fiscală) în valoare totală de ... lei și a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă totală de lei.

Urmare controlului, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile fiscale anterior menționate nu sunt însoțite de ordin de deplasare prin care să se facă dovada efectuării operațiunii, unitatea încălcând astfel prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, organele de inspecție fiscală au concluzionat că S.C. S.R.L. a înregistrat în mod nejustificat cheltuielile în sumă de ... lei, stabilind în sarcina unității, pentru perioada 2006 - 2008, impozitul pe profit suplimentar în sumă de lei și majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei, procedând totodată și la diminuarea pierderii pentru trimestrul I și II 2009 cu suma de ... lei.

În contestația formulată, S.C. ... S.R.L. susține faptul că organul de control a reținut în mod eronat că unitatea a înregistrat în contabilitate cheltuieli de cazare fără a avea documente justificative, la sediul său existând inclusiv ordine de deplasare, pe care, de altfel, le depune în copie la dosarul cauzei.

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

"(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, la pct.44 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt precizate următoarele:

"44. 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."

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 bază un document justificativ, prin care, potrivit legii, să se facă dovada intrării în gestiune și a efectuării operațiunilor economice.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, în speță sunt incidente prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"ART.146

Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);[...]."

Prevederi similare se regăsesc la art.145 alin.(3) și (8) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2006.

Referitor la prevederile legale anterior citate, la pct.46 alin.(1) și (3) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt prevăzute următoarele:

"46. (1) **Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal** sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct.78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.[...]

(3) **Facturile sau alte documente legale emise pe numele salariaților** unei persoane impozabile aflați în deplasare în interesul serviciului, pentru transport sau cazarea în hoteluri sau alte unități similare, sunt aceleași documente prevăzute la alin. (1) **pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată, însoțite de decontul de deplasare.** Aceleași prevederi se aplică și în cazul personalului pus la dispoziție de o altă persoană impozabilă sau pentru administratorii unei societăți comerciale."

Prin Decizia nr.V din 15 ianuarie 2007 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție, anexată în copie la dosarul cauzei, referitoare la posibilitatea deducerii taxei pe valoarea adăugată și a diminuării bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, inexacte sau care nu corespund realității, s-a dispus faptul că "nu se poate deduce taxa pe valoarea adăugată și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative nu conțin toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii."

În speță, se reține că, la data controlului, organele de inspecție fiscală au constatat că cele 61 de facturi fiscale analizate în cauză, reprezentând cazări în valoare totală de ... lei, din care T.V.A. în sumă de ... lei, nu erau însoțite de ordin de deplasare prin care să se facă dovada efectuării operațiunilor înscrise în acestea.

Ulterior, cu ocazia formulării contestației, S.C. S.R.L. depune la dosarul cauzei în copie o serie de ordine de deplasare, susținând faptul că aceste ordine de deplasare au fost găsite după încheierea actului de control.

În vederea clarificării unor aspecte, prin adresa nr.../04.03.2010, Biroul Soluționare Contestații, în temeiul pct.9.9 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.519/2005, a solicitat organelor de control din cadrul D.G.F.P. Mureș – Activitatea de Inspecție Fiscală să efectueze o cercetare la fața locului, ținând cont

de argumentele și documentele prezentate de unitate în susținerea contestației referitoare la constatările redade la Capitolul III "Constatări fiscale" din Raportul de inspecție fiscală nr..../12.11.2009, astfel: pentru clarificarea deficienței redade la lit.A "Impozit pe profit" pct.3 și la lit.B "Taxa pe valoarea adăugată" pct.3, se impune verificarea justificării deductibilității fiscale a cheltuielilor cu cazările înregistrate de unitate în evidența contabilă și taxa pe valoarea adăugată aferentă, ținând cont de ordinele de deplasare prezentate de societate în susținerea contestației.

Urmare verificării ulterioare, organele de inspecție fiscală au încheiat la S.C. ... S.R.L. Procesul-verbal nr.../14.04.2010, comunicat cu adresa nr..../14.04.2010, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr..../19.04.2010, împreună cu anexele aferente, fiind constatate și precizate următoarele:

- la data controlului, facturile nu erau însoțite de un ordin de deplasare, prin care să se facă dovada efectuării serviciilor în cauză;

- în situația detaliată a cheltuielilor de deplasare, întocmită în timpul controlului, au fost cuprinse un număr de 61 facturi fiscale de cazare, iar unitatea a depus cu ocazia formulării contestației ordine de deplasare aferente unui număr de 45 de facturi;

- urmare verificării ordinelor de deplasare prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că doar o parte dintre acestea sunt întocmite conform prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, respectiv conform prevederilor Ordinului ministrului economiei și finanțelor nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, în vigoare începând cu 1 ianuarie 2009, potrivit cărora ordinul de deplasare trebuie avizat de "persoanele autorizate de la unitatea unde s-a efectuat deplasarea să confirme sosirea și plecarea persoanei delegate", în vederea justificării deplasării;

- în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor de cazare analizate în cauză, pentru o parte din serviciile cu cazarea înregistrate au fost încălcate prevederile pct.46 alin.(1) și (3) 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, potrivit cărora facturile emise pe numele salariaților unei persoane impozabile aflați în deplasare în interesul serviciului, pentru transport sau cazarea în hoteluri sau alte unități similare, trebuie să fie însoțite de decontul de deplasare.

În consecință, pentru cheltuielile de cazare pentru care nu s-au prezentat ordine de deplasare, respectiv, cele pentru care ordinele de deplasare prezentate nu sunt corespunzătoare în sensul că nu sunt avizate la locul de destinație, organele de inspecție fiscală au recalculat influențele fiscale, astfel:

- pentru perioada fiscală 2006 - 2008, perioadă în care societatea înregistrează profit, s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de ...lei;

- pentru trimestrul I și II 2009, perioadă în care societatea înregistrează pierdere, s-a procedat la diminuarea pierderii cu suma de lei;

- pentru perioada în care societatea a înregistrat profit, potrivit art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală,

republicată, unitatea datorează majorări de întârziere întârziere în sumă de lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar;

- pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei înscrisă în facturile fiscale care nu pot fi justificate cu un ordin de deplasare întocmit conform reglementărilor legale, nu se acordă drept de deducere, stabilindu-se totodată și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei.

Având în vedere cele precizate anterior, prevederile legale incidente în speță, precum și faptul că documentele în baza cărora S.C. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu cazarea în sumă de lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei în baza unor facturi fiscale ce nu sunt însoțite de documente justificative întocmite potrivit legii (ordine de deplasare, deconturi, etc.) prin care să justifice deductibilitatea cheltuielilor cu cazarea și a taxei pe valoarea adăugată aferentă, **urmează a se respinge ca neîntemeiată** contestația pentru impozitul pe profit în sumă de lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de.... lei, modul de calcul a acestora fiind evidențiat în Situația cheltuielilor de cazare înregistrate de societate în perioada 2006 - 2009 (anexa nr.4 la procesul verbal nr..../14.04.2010 de cercetare la fața locului), precum și pentru măsura de diminuare a pierderii fiscale aferente trimestrului I și II al anului 2009 cu suma de lei stabilită prin Dispoziția nr..../17.11.2009 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, coroborat cu constatările redată în Procesul-verbal nr..../14.04.2010.

Ținând cont de faptul că stabilirea accesoriilor în sarcina unității reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, urmează a se **respinge ca neîntemeiată** contestația petentei și pentru majorările de întârziere în sumă de lei aferente impozitului pe profit, precum și pentru majorările de întârziere în sumă de lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, pentru cheltuielile cu cazarea și taxa pe valoarea adăugată aferentă pentru care S.C. S.R.L. prezintă documente justificative pentru operațiunile înregistrate în evidența contabilă, fapt confirmat și de organele de inspecție fiscale prin concluziile formulate urmare cercetării la fața locului, finalizată prin încheierea Procesului verbal nr.../14.04.2010, urmează a se **admite** contestația formulată pentru impozitul pe profit în sumă de... lei (.. lei - .. lei) și majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei (... .. lei), pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei (... lei - ... lei) și majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei (... lei - ... lei), precum și anularea măsurii de diminuare a pierderii fiscale aferente trimestrelor I și II ale anului 2009 cu suma de ... lei (... lei - ... lei) stabilită prin Dispoziția nr..../17.11.2009 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală

3. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei și majorările de întârziere aferente în sumă de lei, stabilite la Cap. III lit.A "Impozit pe profit" pct.4 din raportul de inspecție fiscală, precum și referitor la diminuarea pierderii fiscale aferente trimestrelor I și II ale anului 2009 cu suma de ...lei, stabilită prin Dispoziția nr..../17.11.2009 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală

În fapt, în perioada ianuarie 2006 - iunie 2009, S.C. ... S.R.L. a înregistrat în conturile de cheltuieli deductibile 602.1 "Cheltuieli cu materiale auxiliare" și 6028 "Cheltuieli privind alte materiale consumabile" contravaloarea unor materiale de construcții a căror valoare totală este de ... lei, situația centralizatoare a facturilor de materiale și lucrări de construcții fiind prezentată în anexa nr.9 la raportul de inspecție fiscală.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că achizițiile anterior menționate sunt destinate investițiilor în curs realizare de S.C. ... S.R.L. la sediul social situat în Tg.Mureș, B-dul ..., nr....., respectiv ateliere, sala de prezentare și birouri, investiții care nu au fost finalizate și recepționate până la data efectuării controlului, unitatea încălcând astfel prevederile art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, întrucât operațiunile analizate în cauză au fost în mod eronat înregistrate în conturile de cheltuieli deductibile, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C. ... S.R.L. impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei, impunând totodată măsura diminuării pierderii fiscale pentru trimestrul I 2009 cu suma de ... lei.

În contestația formulată, S.C. S.R.L. susține faptul că, din anexa nr.9 la raportul de inspecție fiscală, doar două poziții (parchetul achiziționat de la S.C.S.R.L. cu facturile nr...../24.07.2007 în valoare ... lei și .../13.09.2007 în valoare de ... lei) pot fi încadrate ca fiind materiale destinate investițiilor în curs de realizare la sediul social al societății, restul pozițiilor reprezentând materiale utilizate în realizarea lucrărilor la diverși beneficiari, astfel cum rezultă și din anexa nr.1 la contestația formulată.

În drept, potrivit art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, "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."

Referitor la prevederile legale anterior citate, la pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este prevăzut:

"12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal."

La art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt prevăzute următoarele:

"(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se

recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.[...]

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;[...]

c) pentru cheltuielile cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune de cel care a efectuat investiția, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz;[...]."

La pct.95 din Anexa 1 "Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene" la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1.752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, sunt prevăzute următoarele:

"95. (1) Imobilizările corporale în curs de execuție reprezintă investițiile neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză. Acestea se evaluează la costul de producție sau costul de achiziție, după caz.

(2) Imobilizările corporale în curs de execuție se trec în categoria imobilizărilor finalizate după recepția, darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora, după caz.

(3) Costul unei imobilizări corporale construite în regie proprie este determinat folosind aceleași principii ca și pentru un activ achiziționat. Astfel, dacă entitatea produce active similare, în scopul comercializării, în cadrul unor tranzacții normale, atunci costul activului este de obicei același cu costul de construire a celui activ destinat vânzării. Prin urmare, orice profituri interne sunt eliminate din calculul costului acestui activ. În mod similar, cheltuiala reprezentând rebuturi, manopera sau alte resurse peste limitele acceptate ca fiind normale, precum și pierderile care au apărut în cursul construcției în regie proprie a activului nu sunt incluse în costul activului."

Astfel cum s-a reținut mai sus, în susținerea contestației S.C. ... TRADE S.R.L. a depus o situație, neînsoțită de alte documente, din analiza căreia ar rezulta că materialele achiziționate (panouri gard, bordure zincate, tablă neagră, plasa exterior, parchet, folie, țigle roșii, etc.) sunt destinate unor lucrări (lac piatră, clădire nouă ..., amenajare piscină, aerisire cămin instalații, amenajare spațiu tehnic pentru instalații, izolații termice, finisaje piscină, etc.) care, pe de-o parte, sunt destinate investițiilor în curs de execuție la S.C. S.R.L., iar pe de altă parte, sunt destinate realizării unor contracte încheiate cu diverși clienți (Contract nr.35/Gottschling, Contract 442/Fundația Alpha Transilvană, Contract 41/Eurobet, Contract 43/Ambient MD, Contract 42/Zărnescu, Contract 39/2008 Procardia, Contract 04/2008 Voiajor, etc.)

În vederea clarificării unor aspecte, prin adresa nr..../04.03.2010, în temeiul pct.9.9 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.519/2005, Biroul Soluționare Contestații a solicitat organelor de control din cadrul D.G.F.P. Mureș – Activitatea de Inspecție Fiscală să efectueze o cercetare la fața locului, ținând cont de argumentele și documentele prezentate în susținerea contestației referitoare la constatările redată la Cap.III lit.A pct.4 din Raportul de inspecție

fiscală nr.../12.11.2009, respectiv se impunea "a se verifica dacă materialele achiziționate de unitate sunt destinate investițiilor în curs de realizare, ținând cont de situația privind materialele achiziționate, anexată de unitate în susținerea contestației."

Urmare verificării ulterioare, organele de inspecție fiscală au încheiat la S.C. ... S.R.L. Procesul-verbal nr.../14.04.2010, comunicat cu adresa nr.../14.04.2010, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../19.04.2010, împreună cu anexele aferente, fiind constatate și precizate următoarele:

- în perioada supusă verificării, ianuarie 2006 - iunie 2009, S.C. ... S.R.L. are în curs de desfășurare o investiție realizată în regie proprie în mai multe etape, care nu a fost recepționată până la data efectuării controlului;

- unitatea nu are întocmite devize de lucrări pentru această investiție, iar în evidența contabilă, achizițiile de materiale aferente sunt înregistrate diferit, și anume: fie sunt înregistrate în contul 302.8 "Alte materiale consumabile" și, ulterior, sunt trecute pe 231 "Imobilizări în curs de execuție", fie sunt înregistrate în contul 231, fie în conturile de cheltuieli deductibile 602.1 "Cheltuieli cu materiale auxiliare" și 602.8 "Cheltuieli privind alte materiale consumabile";

- pentru materialele înregistrate în conturile de cheltuieli deductibile și care s-au regăsit în investiția realizată de societate la sediul social, urmare constatării faptice și a discuțiilor avute cu reprezentantul societății, pentru perioada octombrie 2006 - octombrie 2008, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina unității impozit pe profit suplimentar în sumă de... lei (... lei x 16%), iar pentru diferența de lei (... - ...) reprezentând cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil aferente trimestrului I 2009 (perioadă în care unitatea înregistrează pierdere), au procedat la diminuarea pierderii fiscale pentru trimestrul I 2009 cu această sumă;

- împreună cu contestația depusă la D.G.F.P. Mureș sub nr.../16.12.2009, S.C..... S.R.L. a prezentat în plus o situație detaliată a materialelor utilizate în lucrările efectuate. În vederea justificării acestora, echipa de control a solicitat unității contractele menționate în situație și devizele de lucrări aferente, documente prezentate cu întârziere, cu ocazia cercetării la fața locului;

- urmare analizării acestor documente s-a constatat că o parte din materiale se regăsesc în devizele de lucrări întocmite urmare lucrării de modernizare a ștrandului municipal Reghin, respectiv în actul adițional la contractul nr... încheiat cu S.C. ... S.R.L., valoarea cuprinsă în aceste devize fiind în sumă de ... lei (anexa nr.7 și nr.8 la procesul-verbal, anexate în copie la dosarul cauzei);

- pentru restul materialelor achiziționate, societatea a prezentat contracte cadru din care nu rezultă necesitatea utilizării acestor materiale sau a prezentat situații detaliate privind materialele utilizate în anumite lucrări în care nu se regăsesc materialele în discuție. Totodată, o parte din materiale sunt acceptate de societate ca fiind utilizate în investiția proprie;

- până la data efectuării cercetării la fața locului societatea nu a pus la dispoziția echipei de control documente privind necesarul de materiale, respectiv devizul de lucrări aferent investiției realizate în regie proprie, cu toate că au fost solicitate prin invitația nr.../24.03.2010 transmisă reprezentantului societății;

- urmare celor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală consideră nejustificate cheltuielile cu materiale de construcții în sumă de ... lei în

conturile de cheltuieli directe. În consecință, pentru perioada octombrie 2006 - octombrie 2008, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C. S.R.L. ca datorat impozitul pe profit suplimentar în sumă de .. lei (.. lei x 16%) și majorări de întârziere aferente în sumă de .. lei (anexa nr.9 la procesul verbal, anexată în copie la dosarul cauzei), iar pentru diferența de ... lei reprezentând cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, aferente trimestrului I 2009 (perioadă fiscală în care societatea înregistrează pierdere), organele de control au procedat la diminuarea pierderii fiscale pentru trimestrul I 2009 cu această sumă.

În consecință, se reține că, cu ocazia cercetării la fața locului, organele de inspecție fiscală au acceptat ca deductibile o parte din cheltuielile cu materialele achiziționate în valoare de lei (... lei cheltuieli totale - lei cheltuieli nedeductibile). Astfel, în condițiile în care petenta a făcut dovada cu documente justificative că materialele cu lucrările contractate sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, urmează a se **admite** contestația pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei (... lei x 16%), precum și pentru majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei (... lei - lei).

Referitor la diferența de cheltuieli în sumă de lei (... lei aferente perioadei 2006 - 2008 - ... lei cheltuieli cu care a fost diminuată pierderea fiscală aferentă trimestrului I 2009), se reține că unitatea nu aduce argumente și nu depune documente justificative în susținerea contestației, și nici ulterior, cu ocazia cercetării la fața locului, prin care să demonstreze că materialele achiziționate sunt destinate lucrărilor contractate cu terți, și nu investițiilor în curs, motiv pentru care urmează a se **respinge ca neîntemeiată** contestația pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de... lei (... lei x 16%) și majorările de întârziere aferente în sumă de lei, precum și menținerea măsurii de diminuare a pierderii fiscale cu suma de lei aferent trimestrelor I și II ale anului 2009, stabilită prin Dispoziția nr..../17.11.2009 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

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

- ... lei reprezentând impozit pe profit;
- ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

precum și suspendarea soluționării cauzei până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală a măsurii diminuării pierderii fiscale aferente trimestrului II 2009 cu suma de lei, stabilită prin Dispoziția nr..../17.11.2009 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Urmează ca la încetarea motivului care a determinat suspendarea organul de inspecție fiscală să transmită dosarul cauzei organului competent conform legii pentru soluționarea cauzei în funcție de soluția adoptată.

2. **Admiterea** contestației pentru suma totală de ... lei, compusă din:

- lei reprezentând impozit pe profit;
- lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

precum și anularea măsurii de diminuare a pierderii fiscale aferente trimestrelor I și II ale anului 2009 cu suma de lei, stabilită prin Dispoziția nr..../17.11.2009 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

3. **Respingerea ca neîntemeiată** a contestației pentru suma totală de lei, compusă din:

- lei reprezentând impozit pe profit;
- lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

precum și respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru măsura de diminuare a pierderii fiscale aferente trimestrelor I și II ale anului 2009 cu suma de lei (.... lei + lei) stabilită prin Dispoziția nr..../17.11.2009 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

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

pentru **DIRECTOR EXECUTIV**,
DIRECTOR EXECUTIV ADJUNCT A.M.A.V.S.,

