

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE** **Agentia Națională de Administrare**  
**Fiscală**

**Directia Generală a Finantelor Publice Mures**

Biroul Solutionare Contestatii

Str.Gheorghe Doja nr. 1-3

Târgu Mures, Mures

Tel : 0265 267 870

Fax : 0265 261 093

---

**DECIZIA nr.182/31.08.2009**

Directia Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de **S.C. X**, prin contestația înregistrată sub nr.x/21.05.2009, asupra Deciziei de impunere nr.x/31.03.2009 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.x/30.03.2009, comunicate petentei la data de 21.04.2009, potrivit confirmării de primire anexată 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 în sumă totală de **X lei**, compusă din:

- X lei reprezentând impozit pe profit;
- X lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată;
- X 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.X/21.05.2009, petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr.X/31.03.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, invocând următoarele:

Referitor la impozitul pe profit și majorările de întârziere aferente

- greșit s-a apreciat în actul administrativ fiscal atacat că, în anul 2006, firma nu a înregistrat în contabilitate prețul de achiziție al mărfurilor evidențiat în facturile emise de furnizorii externi;

- recepțiile pentru autoturismele importate au fost făcute pe baza declarațiilor vamale de import (DVI);

- valuta s-a preschimbat, în unele cazuri, la cursul din data achiziției mașinii, iar în alte cazuri, la cursul din data înscrisă în DVI;

- în timpul controlului, nu a afirmat că T.V.A. se calculează în baza declarației vamale de import, ci a afirmat că recepția s-a făcut în baza valorii înscrise în aceasta;

- cheltuielile aferente deplasării în Germania a administratorului societății - bilet de avion în baza facturii nr.1229/15.03.2007, scutită de T.V.A., emisă de x - au fost impuse de deplasarea acestuia la Hamburg, Germania, în vederea achiziționării unui automobil Ford Transit;

- deplasarea efectuată de administratorul firmei impunea emiterea biletului pe numele persoanei fizice X și nu pe numele firmei, pentru că deplasarea a fost efectuată de către reprezentantul legal al firmei în baza atribuțiilor sale și în vederea perfectării unei tranzacții care s-a și efectuat, fiind aducătoare de beneficii pentru firmă prin vânzarea automobilului în România, tranzacția fiind evidențiată în actele contabile ale firmei. Deplasarea efectuată în vederea achiziționării autovehiculului s-a finalizat cu încheierea tranzacției, aspect necontestat de către controlorii fiscali;

- cheltuiala generată de respectiva deplasare a fost consemnată în contabilitate ca și cheltuială a firmei, automobilul cumpărat fiind vândut profitabil ulterior;

- referitor la cheltuielile aferente chiriei unui spațiu situat în loc. Gornești, jud. Mureș, în baza contractului de locațiune încheiat în anul 2000 cu Consumcoop Gornești, consideră că sunt greșite constatările organelor de inspecție fiscală redate actele administrativ fiscale atacate, întrucât, pe lângă faptul că respectivul spațiu a fost dobândit de firmă în baza unui contract de închiriere legal întocmit pentru o durată de 10 ani, această locație este consemnată în documente ca și punct de lucru al firmei;

- temporar, spațiul în cauză a fost închis datorită necesității unor lucrări de reorganizare și modificare, spațiul de 300 mp impunând o investiție apreciabilă, la care s-au adăugat mijloacele fixe (21.000 lei) necesare și utile activității desfășurate și în desfășurare;

- clauzele contractului nu permit neplata chiriei pe două luni, decât cu consecința anulării contractului;

- cheltuiala de x lei reprezentând cheltuieli cu chirii și cheltuieli cu utilități aferente spațiului amintit, sunt cheltuieli deductibile fiscal, fiind aferente punctului de lucru în care se desfășoară activități comerciale conform obiectului de activitate al societății;

- cheltuielile cu combustibilul consemnate în contabilitate reprezintă cheltuieli necesare deplasării administratorului la sediul firmei, la punctul de lucru și în piața de mașini din loc. Ernei, jud. Mureș, unde erau prezentate automobilele în vederea vânzării acestora;

- deplasările s-au făcut cu automobilele cumpărate din străinătate, mașini care erau pe stoc cu scopul de a fi vândute de către firmă în numele firmei, iar cheltuielile amintite au reprezentat necesarul firesc în vederea obținerii de venituri

pentru firmă, motiv pentru care apare firească aprecierea lor ca și cheltuieli necesare și utile în vederea obținerii de venituri.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată

- în luna decembrie 2006, unitatea a efectuat operațiuni economice constând în achiziționarea și vânzarea unui imobil situat în loc. Reghin, jud. Mureș, în baza contractelor de vânzare-cumpărare nr.x/12.12.2006, respectiv nr.x/18.12.2006;

- "operațiunea de cumpărare a imobilului (x lei), respectiv de vânzare a imobilului (x lei), nu au fost reale, dar au marcat achiziționarea pentru familia x, din banii personali ai familiei x, a imobilului în cauză prin paravanul X, cu ajutorul unui interpus (agentul imobiliar), mandatat să efectueze tranzacția cu această finalitate și nu în altă modalitate, cu achitarea în totalitate a cheltuielilor notariale de către X";

- practic, dl. X, în calitate de asociat și administrator al S.C. X S.R.L. a făcut demersuri în nume propriu pentru a achiziționa un apartament în loc. Reghin, jud. Mureș, situat într-o zonă bună, cu un preț de vânzare atractiv, dar, unul dintre proprietarii apartamentului (d-na X) nu a mai vrut să vândă familiei X apartamentul în cauză;

- întrucât prețul apartamentului era avantajos, iar starea apartamentului și poziția erau remarcabile, dl. X a insistat pentru a achiziționa acel apartament, contactând un agent imobiliar căruia i-a solicitat să facă demersurile necesare pentru a achiziționa apartamentul pentru familia X, dar apărând ca interpusă firma S.C. X S.R.L., pentru a nu trezi suspiciuni vânzătoarei imobilului;

- prin urmare, dorind să achiziționeze acel apartament, familia X a hotărât să efectueze tranzacția interpunând S.C. X S.R.L. ca potențial cumpărător, iar d-na X nu a cunoscut identitatea reală a cumpărătorului final, motiv pentru care a acceptat vânzarea apartamentului către S.C. X S.R.L., tranzacția realizându-se prin intermediul unui agent imobiliar împuternicit de către administratorul S.C. X S.R.L.;

- prețul declarat al apartamentului a fost de x lei, plus taxe notariale;

- societatea nu dispunea de această sumă, nu a contractat niciun împrumut în vederea cumpărării apartamentului, nu a fost creditată de asociați în acest sens și nu a primit vreo donație care să îi permită achiziționarea apartamentului, nu a emis factură;

- banii reprezentând prețul apartamentului și taxele notariale au fost transmiși agentului imobiliar de către familia X;

- după 6 zile, în data de 18.12.2006, între S.C. X S.R.L., în calitate de vânzător, și dl. X și d-na X, în calitate de cumpărători, s-a încheiat actul translativ de proprietate pentru apartamentul în cauză, la prețul de x lei, plus taxele legale ocazionate de vânzare;

- dată fiind starea de fapt arătată, din bugetul familiei X s-a făcut plata apartamentului achiziționat de către agentul imobiliar ca reprezentant al S.C. X S.R.L., conform mandatului dat acestuia de către familia X, după cum tot din bugetul familiei X s-a achitat suma reprezentând intrarea efectivă a apartamentului în proprietatea familiei X;

- este evident că administratorul X nu a intenționat să se sustragă de la plata și înregistrarea unor impozite sau taxe, S.C. X S.R.L. fiind doar un paravan în cadrul tranzacției, astfel, optând și folosind acest mod de achiziție al apartamentului,

familia X a plătit taxele și impozitele aferente tranzacției de două ori, achitând impozite în cuantum mai mare decât ar fi trebuit legal să plătească dacă se putea realiza tranzacția în mod direct, fără a mai interpune firma;

- realitatea fiind evidentă așa cum a fost descrisă, nu au fost motive pentru a se consemna tranzacția în contabilitatea S.C. X S.R.L., firma interpusă ca paravan în transferul de proprietate, motiv pentru care nu s-a emis factură și nici chitanță;

- din moment ce S.C. X S.R.L. nu dispunea în niciun fel de suma necesară achiziționării apartamentului, nu era în măsură să cumpere acest imobil, care oricum nu era necesar desfășurării activității firmei;

- analizarea situației sub aspect penal de către Parchetul de pe lângă Judecătoria Reghin, în urma cercetării sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală, s-a finalizat prin neînceperea urmăririi penale prin aprecierea că nu au fost demersuri sau acțiuni care să poată fi încadrate ca și evaziune fiscală, neexistând argumente care să fie percepute ca sustragere de la plata impozitelor și taxelor, dimpotrivă, familia X, optând pentru acel mod de achiziție al apartamentului în cauză, a plătit taxele și impozitele aferente tranzacției de două ori, deci mai mult decât ar fi trebuit;

- sub aspect civil, situația analizată este supusă dispozițiilor civile legale în vigoare, prin urmare, dacă tranzacția nu este percepută ca fiind valabilă din punct de vedere civil, nu poate exista posibilitatea interpretării existenței sub latură economică a respectivei tranzacții;

- dispozițiile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu impune reflectarea tranzacției din punct de vedere al impozitării operațiunii, caz în care se putea interpreta că indiferent de modul de îndeplinire al tranzacției, cu sau fără consimțământul valabil al părții ce se obligă, operațiunea se impozitează în modalitatea expres prevăzută pentru tipul de operațiune realizată;

- organul fiscal a greșit prin modalitatea de evaluare a valorii tranzacției, neexistând, pe de-o parte, o expertiză care să reflecte prețul de la care s-a apreciat că se impune impozitarea, deși normele aplicabile fiscale impun acest lucru, iar pe de altă parte, valorile luate în calcul de către organul fiscal nu corespund valorilor reale conținute în documentele prin care s-a făcut transferul de proprietate;

- după cum rezultă din documentele administrativ fiscale atacate, valoarea tranzacției de interpunere a firmei ca potențial cumpărător este de x lei, cea de vânzare către familia X este de x lei, dar cea menționată ca fiind baza impozabilă stabilită suplimentar este de x lei;

- în mod normal valoarea de x lei se putea aprecia ca fiind cota de calcul a sumei constând din taxă care se ia în considerare ca fiind supusă impunerii;

- organul fiscal nu a menționat și explicat metoda pe care a utilizat-o în vederea concretizării valorilor stabilite suplimentar la plată, neputându-se verifica oportunitatea, temeinicia și legalitatea acelor mențiuni și calcule;

- conform reglementărilor fiscale, în cazul în care bunurile din patrimoniul afacerii trec în patrimoniul personal al contribuabilului, din punct de vedere fiscal se consideră o înstrăinare, iar suma reprezentând contravaloarea

acestora se include în venitul brut al afacerii, dar, în toate cazurile evaluarea se face la prețurile practicate pe piață sau stabilite prin expertiză tehnică;

- în cazul societății, prețul apreciat de organul fiscal nu era prețul practicat pe piață și după cum a arătat, prețul constituind baza de impunere nu a fost stabilit prin expertiză tehnică;

- față de cele menționate apare ca fiind neîntemeiată aprecierea organului fiscal asupra valorii de bază stabilită suplimentar și a celor decurgând din aceasta, dar ca și modalitate de apreciere asupra unor valori presupuse și nu decurgând din respectarea cu strictețe a reglementărilor aplicabile;

- firma în sine nu a transferat din patrimoniul ei nici o sumă, nu a plătit nici o taxă, nu a solicitat nici o rambursare, nu s-a constituit decât ca paravan pentru cele la care s-a făcut referire și, prin urmare, nu pot exista pretenții la a avea ceva ce nu i-a aparținut conform normei civile aplicabile, după cum nu i se poate imputa plata unor sume care nu au corespondent cu realitatea, chiar în condițiile respectării reglementărilor fiscale în totalitatea lor și nu doar în faza în care ar putea să se impună ca taxabilă o anumită operațiune sau tranzacție;

- referitor la cele 5 facturi emise de către x în baza contractului de locațiune încheiat pe o durată de zece ani între părți, precizează că veniturile realizate din locația respectivă a fost consemnată în documentele contabile la data la care au existat, dar, în condițiile în care periodic se impun modificări, schimbări de structură a activității desfășurate față de cerințele activității depuse, se impune analiza situației și se încearcă ajungerea la posibilități de manifestare care să învioreze activitatea desfășurată și, pe cale de consecință, și veniturile obținute.

**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. X S.R.L., jud. Mureș*, ce a avut ca obiectiv efectuarea unei verificări parțiale la solicitarea Gărzii Financiare Secția Județeană Mureș - prin adresa nr.x/14.11.2008, înregistrată la D.G.F.P. Mureș - A.I.F. sub nr.x/17.11.2008 - pentru a se cuantifica influențele fiscale ale deficiențelor constatate cu ocazia controlului efectuat de către comisari din cadrul acesteia, constând în obținerea de venituri din vânzarea unui imobil, fără ca aceste venituri să fie înregistrate în contabilitate și fără a se colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor venituri, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr.x/30.03.2009 și Decizia de impunere nr.X/31.03.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, prin care au fost constatate următoarele:

### **1. Impozitul pe profit**

**1.1** În anul 2006, unitatea a înregistrat venituri din comercializarea mărfurilor cu ridicata (mijloace de transport) achiziționate din import și înregistrate la intrarea în gestiune în contul 371 "Mărfuri" și la descărcarea din gestiunea societății în contul 607 "Cheltuieli privind mărfurile".

La control, organele de inspecție fiscală au constatat că prețul de achiziție al mărfurilor este înregistrat în evidența contabilă de către societate în baza declarațiilor vamale de import, care cuprind valoarea statistică pentru stabilirea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată și a altor taxe datorate, și nu prețul de achiziție al mărfurilor evidențiat în facturile emise de furnizorii externi.

Astfel, în luna ianuarie 2006, societatea a achiziționat un automobil în baza facturii nr.x/11.01.2006 emisă de Lambertz Kraft din Germania la valoarea de x Euro (cursul de schimb BNR x lei/Euro) și taxe vamale dex lei, iar recepția automobilului (în contul de mărfuri cu ridicata) se face în data de 12.01.2006 prin înregistrarea contabilă 371.3 = 401.1 la valoarea de x lei. Vânzarea automobilului concomitent cu descărcarea de marfă are loc în luna mai 2006 când unitatea a efectuat următoarea înregistrare contabilă: 607.3 = 371.3 la suma de x lei.

Potrivit prevederilor pct.53, pct.54 și pct.152 din Anexa 1 - Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, societatea avea obligația înregistrării cheltuielilor cu mărfurile la valoarea prețului de achiziție, respectiv la valoarea de x lei [(x Euro x X lei/euro) + x lei taxe vamale] față de x lei cât a înregistrat societatea, cu diferența de x lei, majorând astfel nejustificat cheltuielile privind mărfurile deduse la calculul profitului impozabil aferent trimestrului II 2006.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că unitatea a încălcat prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au stabilit în sarcina petentei impozit pe profit suplimentar în sumă de **x lei**.

Aceași deficiență este constatată și la descărcarea de marfă efectuată de societate la vânzarea mașinilor achiziționate în anul 2006, după cum urmează:

- factura externă nr.050/02.05.2006 (DVI nr.x) în valoare de x lei [(x Euro x x lei/Euro) + x lei taxe vamale], înregistrată de societate în luna iunie 2006 în contul de cheltuieli cu mărfurile la valoarea de x lei, rezultând o diferență de x lei (x lei - x lei) ce va majora profitul impozabil al trimestrului II 2006 și impozitul pe profit cu suma de **x lei** (x lei x 16%);

- factura externă nr.x/10.07.2006 (DVI nr.x) în valoare de x lei [(x Euro x 3,5846 lei/Euro) + x lei taxe vamale], înregistrată de societate în luna septembrie 2006 în contul de cheltuieli cu mărfurile la valoarea de x lei, rezultând o diferență de x lei (x lei - x lei) ce va majora profitul impozabil al trimestrului III 2006 și impozitul pe profit cu suma de **x lei** (x lei x 16%);

- factura nr.60801/21.08.2006 (DVI nr.39651) în valoare de x lei [(x Euro x 3,5320 lei/Euro) + x lei taxe vamale], înregistrată de societate în luna august 2006 în contul de cheltuieli cu mărfurile la valoarea de x lei, rezultând o diferență de x lei (x lei - x lei) ce va majora profitul impozabil al trimestrului III 2006 și impozitul pe profit cu suma de **x lei** (x lei x 16%);

- factura externă din data de 29.08.2006 (DVI nr.42755) în valoare de x lei [(5.000 Euro x 3,5292 lei/Euro) + x lei taxe vamale], înregistrată de societate în luna septembrie 2006 în contul de cheltuieli cu mărfurile la valoarea de x lei, rezultând o diferență de x lei (x lei - x lei) ce va majora profitul impozabil al trimestrului III 2006 și impozitul pe profit cu suma de **x lei** (x lei x 16%);

- factura externă din data de 29.08.2006 (DVI nr.42761) în valoare de x lei [(x Euro x 3,5292 lei/Euro) + x lei taxe vamale], înregistrată de societate în luna septembrie 2006 în contul de cheltuieli cu mărfurile la valoarea de x lei, rezultând o

diferență de x lei (x lei - x lei) ce va majora profitul impozabil al trimestrului III 2006 și impozitul pe profit cu suma de **x lei** (x lei x 16%);

- factura externă din data de 30.09.2006 (DVI nr.43506) în valoare de x lei [(x Euro x 3,5334 lei/Euro) + x lei taxe vamale], înregistrată de societate în luna septembrie 2006 în contul de cheltuieli cu mărfurile la valoarea de x lei, rezultând o diferență de x lei (x lei - x lei) ce va majora profitul impozabil al trimestrului III 2006 și impozitul pe profit cu suma de **x lei** (x lei x 16%);

- factura externă din data de 12.09.2006 (DVI nr.44960) în valoare de x lei [(x Euro x 3,5173 lei/Euro) + x lei taxe vamale], înregistrată de societate în luna octombrie 2006 în contul de cheltuieli cu mărfurile la valoarea de x lei, rezultând o diferență de x lei (x lei - x lei) ce va majora profitul impozabil al trimestrului IV 2006 și impozitul pe profit cu suma de **x lei** (x lei x 16%);

- factura externă din data de 16.10.2006 (DVI nr.x) în valoare de x lei [(x Euro x 3,5010 lei/Euro) + x lei taxe vamale], înregistrată de societate în luna octombrie 2006 în contul de cheltuieli cu mărfurile la valoarea de x lei, rezultând o diferență de x lei (x lei - x lei) ce va majora profitul impozabil al trimestrului IV 2006 și impozitul pe profit cu suma de **x lei** (x lei x 16%);

- factura externă din data de 16.10.2006 (DVI nr.51459) în valoare de x lei [(5.000 Euro x 3,5010 lei/Euro) + x lei taxe vamale], înregistrată de societate în luna octombrie 2006 în contul de cheltuieli cu mărfurile la valoarea de x lei, rezultând o diferență de x lei (x lei - x lei) ce va majora profitul impozabil al trimestrului IV 2006 și impozitul pe profit cu suma de **x lei** (x lei x 16%);

- factura externă din data de 20.11.2006 (DVI nr.59563) în valoare de x lei [(x Euro x 3,4930 lei/Euro) + x lei taxe vamale], înregistrată de societate în luna noiembrie 2006 în contul de cheltuieli cu mărfurile la valoarea de x lei, rezultând o diferență x lei (x lei - x lei) ce va majora profitul impozabil al trimestrului IV 2006 și impozitul pe profit cu suma de **x lei** (x lei x 16%);

- factura externă din data de 20.11.2006 (DVI nr.59569) în valoare de x lei [(x Euro x 3,4930 lei/Euro) + x lei taxe vamale], înregistrată de societate în luna noiembrie 2006 în contul de cheltuieli cu mărfurile la valoarea de x lei, rezultând o diferență de x lei (x lei - x lei) ce va majora profitul impozabil al trimestrului IV 2006 și impozitul pe profit cu suma de **x lei** (x lei x 16%);

- factura externă din data de 27.10.2006 (DVI nr.53462) în valoare de x lei [(x Euro x 3,5215 lei/Euro) + x lei taxe vamale], înregistrată de societate în luna noiembrie 2006 în contul de cheltuieli cu mărfurile la valoarea de x lei, rezultând o diferență de x lei (x lei - x lei) ce va majora profitul impozabil al trimestrului IV 2006 și impozitul pe profit cu suma de **x lei** (385 lei x 16%).

În consecință, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei impozit pe profit suplimentar în sumă totală de **x lei** și majorări de întârziere aferente în sumă totală de **x lei**, astfel cum rezultă din adresa nr.x/10.08.2009, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.X/11.08.2009, anexată în copie la dosarul cauzei.

**1.2.** În luna februarie 2007, societatea înregistrează în evidența contabilă factura seria MSVFC nr.x/29.12.2006 emisă de Consumcoop x Societate Cooperativă în valoare de x lei și T.V.A. aferentă în sumă de x lei, prin nota

contabilă: 605 = 401, considerând cheltuiala deductibilă la calculul profitului impozabil aferent anului 2007, cu toate că factura a fost emisă în luna decembrie 2006.

Organele de inspecție fiscală au constatat că unitatea a încălcat prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct.13 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, considerând cheltuielile înscrise în factura supusă analizei ca fiind nedeductibile în exercițiul financiar în care au fost înregistrate, motiv pentru care au stabilit baza impozabilă suplimentară în sumă de x lei, pentru care au calculat impozitul pe profit suplimentar în sumă de **x lei** (x lei x 16%) și majorări de întârziere aferente în sumă de **x lei**.

**1.3.** În perioada verificată, organele de control au constatat că unitatea înregistrează în contul 628 "Alte cheltuieli prestate de terți" suma de x lei reprezentând contravaloare bilet de avion în baza facturii nr.x/15.03.2007, scutită de T.V.A., emisă de S.C. x S.R.L. pe numele persoanei fizice X.

De asemenea, în cursul anului 2008, unitatea a înregistrat în evidența contabilă suma de x lei în contul 612 "Cheltuieli cu redevențele, locații de gestiune și chiriile", respectiv suma de x lei în contul 605 "Cheltuieli cu utilități (energie și apă)", în baza următoarelor facturi primite de la Consumcoop x Societate Cooperativă:

- factura nr.13/01.05.2008 în valoare de x lei și T.V.A. aferentă în quantum de x lei, reprezentând contravaloare energie și apă refacturate;
- factura nr.26/01.05.2008 în valoare de x lei și T.V.A. aferentă în quantum de x lei, reprezentând contravaloare chirie;
- factura nr.5/01.05.2008 în valoare de x lei și T.V.A. aferentă în quantum de x lei, reprezentând contravaloare chirie;
- factura nr.32/29.05.2009 în valoare de x lei și T.V.A. aferentă în quantum de x lei, reprezentând contravaloare chirie;
- factura nr.79/17.12.2008 în valoare de x lei și T.V.A. aferentă în quantum de x lei, reprezentând contravaloare chirie.

Organele de inspecție fiscală menționează faptul că suma de x lei reprezentând cheltuieli cu chirii și utilități, este aferentă unui spațiu situat în loc. Gornești, jud. Mureș, închiriat în baza contractului de locațiune încheiat la data de 24 martie 2000 cu Consumcoop Gornești Societate Cooperativă, în scop comercial și discotecă.

În consecință, organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile efectuate de societate în sumă de x lei, unitatea încălcând prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au stabilit în sarcina acesteia impozit pe profit în sumă totală de **x lei** și majorări de întârziere aferente în sumă totală de **x lei**.

**1.4.** Din verificarea facturilor de achiziție, jurnalelor pentru cumpărări, registrelor jurnal și bilanțelor de verificare puse la dispoziție, organele de control au



constatat că societatea a înregistrat în contul 6022 "Cheltuieli privind combustibilul" sume reprezentând consumuri de carburanți achiziționați de la diverși furnizori, fără ca societatea să dețină mijloacele proprii de transport sau mijloace de transport luate în chirie.

Din nota explicativă dată de administratorul societății, organele de inspecție fiscală au reținut că acesta a efectuat deplasări cu mașina personală în vederea aprovizionării cu marfă a punctelor comerciale de lucru fără a încheia contracte de închiriere cu societatea și fără a întocmi ordine de deplasare, conform prevederilor Anexei 2 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1.850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că unitatea a încălcat prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au stabilit în sarcina unității impozit pe profit suplimentar în sumă de **x lei** și majorări de întârziere aferente în sumă de **x lei**, astfel cum rezultă din adresa nr.x/10.08.2009, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.X/11.08.2009, anexată în copie la dosarul cauzei.

## **2. Taxa pe valoarea adăugată**

**2.1.** În data de 12.12.2006, S.C. X S.R.L. a încheiat cu persoanele fizice x și X, contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.x/12.12.2006, obiectul contractului fiind apartamentul situat în loc. Reghin, achiziționat de societate la prețul de x lei. Tranzacția a fost efectuată prin intermediul mandatarului x, împuternicit să efectueze tranzacția în numele S.C. X S.R.L. prin procura specială nr.2397/06.12.2006. O săptămână mai târziu, respectiv în data de 18.12.2006, prin contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.x/18.12.2006, S.C. X S.R.L. vinde acest apartament persoanelor fizice X și X x, care îndeplinesc calitatea de asociați și administratori ai societății verificate, la prețul de vânzare de x lei (nota de constatare întocmită de comisari din cadrul Gărzii Financiare Mureș - anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală).

Operațiunile de cumpărare, respectiv de vânzare a imobilului nu au fost înregistrate în evidența contabilă a societății, plata sumei de x lei în contul persoanelor vânzătoare fiind efectuată în numerar de către persoanele fizice X și X, iar taxele și impozitele aferente celor două tranzacții de vânzare, respectiv cumpărare au fost achitate de către aceleași persoane fizice.

Potrivit clauzelor cuprinse în contractul de vânzare-cumpărare, încheiat la data de 12.12.2006, societatea "cumpărătoare intră în drept în stăpânirea apartamentului începând cu data de azi", iar vânzătorii consimt "că dreptul de proprietate asupra apartamentului vândut să se întăbuleze în cartea funciară pe numele cumpărătoarei în baza acestui act", astfel că, în Partea a - II - a privind proprietatea imobilului din Extrasul de carte funciară pentru autentificare, eliberat la data de 14.12.2006 de Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară Mureș - Biroul de carte funciară Reghin, nr. încheiere x/13.12.2006, S.C. X S.R.L. figurează înscrisă ca și proprietară a imobilului cu cota parte de 1/1. În urma tranzacției de vânzare a imobilului către persoanele fizice X și soția sa X, în Extrasul de carte funciară pentru autentificare, eliberat la data de 20.12.2006 de Oficiul de Cadastru și

Publicitate Imobiliară Mureș - Biroul de carte funciară Reghin, nr. încheiere x/19.12.2006, aceștia figurează înscriși ca proprietari ai imobilului.

Potrivit art.128 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat transferul dreptului de proprietate asupra bunului de la proprietar (societatea verificată) către o altă persoană (asociații X și X), direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia, ca și livrare de bunuri cuprinsă, conform art.126 alin.(1) din actul normativ mai sus menționat, în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, operațiunea îndeplinind cumulativ condițiile legale prevăzute la acest articol.

La stabilirea bazei de impozitare de x lei și a taxei pe valoarea adăugată aferentă în sumă de x lei (x lei x 19/119) datorată de societate pentru tranzacția efectuată, organele de control au aplicat prevederile art.11 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere faptul că momentul generator al taxei pe valoarea adăugată intervine la data livrării de bunuri și taxa devine exigibilă la aceeași dată, conform prevederilor art.134 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au reținut în sarcina unității obligația virării la bugetul de stat a T.V.A. în sumă de **x lei**, aferent căroră, pentru perioada 26.01.2007 - 30.03.2009, au calculat majorări de întârziere în sumă totală de **x lei**.

**2.2.** Deficiențele consemnate la pct.1.3. referitor la impozitul pe profit, respectiv faptul că societatea a înregistrat în anul 2008 un număr de 5 facturi emise de Consumcoop x Societate Cooperativă în baza contractului de locațiune încheiat în data de 24.03.2000, au influențat și asupra taxei pe valoarea adăugată, în sensul că unitatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei (din care suma de x lei în trimestrul II 2008 și suma de x lei în trimestrul IV 2008), fără ca societatea să realizeze venituri aferente acestor cheltuieli și fără ca serviciile achiziționate să aibă legătură cu activitatea economică desfășurată de contribuabil.

Organele de inspecție fiscală au mai menționat faptul că societatea Consumcoop Gornești a depus la organul fiscal teritorial sub nr.x/28.11.2005, notificare privind taxarea operațiunilor prevăzute la art.141 alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2005.

Potrivit prevederilor art.128 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, preluarea de către persoane impozabile a bunurilor achiziționate de către acestea pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă a fost dedusă integral sau parțial, respectiv ale art.137 alin.(1) din același act normativ, potrivit căruia baza de impozitare este constituită din prețul de cumpărare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă de **x lei** (3.589 lei x 19%), la care au calculat majorări de întârziere aferente în sumă de **x lei**, de la data depunerii deconturilor de TVA aferente trimestrului II 2008, respectiv trimestrului IV 2008 și până la data de 30.03.2009, inclusiv, data încheierii raportului de inspecție fiscală.

**2.3.** În perioada supusă verificării, unitatea a dedus T.V.A. în sumă de x lei aferentă achiziționării unor bunuri (materiale consumabile, piese auto, etc.) în baza unor bonuri fiscale fără a deține facturi de achiziție, precum și T.V.A. aferentă achiziționării de combustibili, deși societatea nu deține și nici nu are încheiate contracte de închiriere pentru mijloacele de transport.

Potrivit prevederilor art.128 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, preluarea de către persoane impozabile a bunurilor achiziționate de către acestea pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă a fost dedusă integral sau parțial, respectiv ale art.137 alin.(1) din același act normativ, potrivit căruia baza de impozitare este constituită din prețul de cumpărare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă de **x lei**, la care au calculat majorări de întârziere aferente în sumă de **x lei**, de la data depunerii deconturilor trimestriale de TVA și până la data de 30.03.2009, inclusiv, data încheierii raportului de inspecție fiscală, modul de calcul al acestora fiind redat detaliat în anexa nr.10 la raportul de inspecție fiscală.

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 de x lei și majorările de întârziere aferente în sumă de x lei.**

**În fapt**, în anul 2006, S.C. X S.R.L. a înregistrat venituri din comercializarea mărfurilor cu ridicata (mijloace de transport) achiziționate din import, evidențiate la intrarea și ieșirea din gestiune în conturile 371 "Mărfuri", respectiv 607 "Cheltuieli privind mărfurile".

La verificarea efectuată, organele de control au constatat că societatea a considerat prețul de achiziție al mărfurilor înregistrate în evidența contabilă ca fiind cel înscris în declarațiile vamale de import, respectiv valoarea statistică pentru stabilirea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată și a altor taxe datorate, și nu cel evidențiat în facturile emise de furnizorii externi, motiv pentru care au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei și majorări de întârziere aferente în sumă de x lei.

**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".

Potrivit pct.53 și pct.54 din Anexa 1 "Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene" la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, "(1) **La data intrării în entitate, bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, care se stabilește astfel:**

a) **la cost de achiziție** - pentru bunurile procurate cu titlu oneros; [...].

54. (1) **Costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective.[...]."**

Astfel, în speță, S.C. X S.R.L. avea obligația să procedeze la determinarea costului de achiziție al mărfurilor reprezentând mijloace de transport luând în considerare prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe nerecuperabile de la autoritatea fiscală, cheltuieli de transport, manipulare și alte cheltuieli care au legătură directă cu achiziția bunurilor în cauză, și nu valoarea statistică înscrisă în declarația vamală de import, definită de prevederile Cap.3 din Normele tehnice privind imprimarea, utilizarea și completarea declarației vamale în detaliu, aprobate prin Decizia ministrului finanțelor publice nr.175/2003, unde sunt prevăzute următoarele:

"RUBRICA 46 - <<VALOAREA STATISTICĂ>>

Valoarea statistică reprezintă:

- la export, valoarea bunurilor la locul și momentul în care părăsesc teritoriul țării;

- la import, valoarea mărfurilor la locul și momentul în care intră pe teritoriul țării.

Valoarea statistică se înscrie exprimată în moneda națională și se determină prin transformarea în lei a monedei facturate, conform prevederilor legale.

Valoarea statistică se calculează astfel:

- în cazul vânzării sau cumpărării, pe baza totalului sumei facturate a bunurilor;

- în alte cazuri, pe baza totalului sumei care ar fi fost facturate în cazul vânzării sau cumpărării.

În cazurile în care valoarea este stabilită în funcție de acorduri sau alte reglementări în acest domeniu, suplimentare față de prevederile conținute în Codul vamal al României, valoarea stabilită potrivit prevederilor Codului vamal este considerată ca fiind valoare statistică.

Valoarea statistică trebuie să includă numai elementele constitutive (transport și asigurare etc.) referitoare la acea parte a transportului care:

- în cazul mărfurilor exportate, are loc pe teritoriul țării,

- în cazul mărfurilor importate, are loc în afara teritoriului țării.

Valoarea statistică nu include taxe percepute la import sau export, cum sunt: taxele vamale, TVA, accize, prime la export sau alte taxe similare. [...]."

Prevederi similare sunt stipulate și în cuprinsul Ordinului vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.6312/2006 pentru aprobarea Normelor tehnice de completare, utilizare și tipărire a declarației sumare, declarației vamale în detaliu și exemplarelor de control T5R, ambele acte normative fiind incidente în speță raportat la perioada efectuării importurilor, respectiv anul fiscal 2006.

În cuprinsul raportului de inspecție fiscală nr.2/30.03.2009, organele de control au redat următoarele deficiențe constatate:

- în luna ianuarie 2006, S.C. X S.R.L. a achiziționat un automobil în baza facturii nr.18055/11.01.2006 la valoarea de 5.000 Euro (cursul de schimb BNR = 3,6322 lei/1 Euro) și taxe vamale în sumă de x lei, recepția autoturismului fiind efectuată în data de 12.01.2006 prin înregistrarea contabilă 371.3 = 401.1 la valoarea de 21.919 lei. Vânzarea automobilului concomitent cu descărcarea de marfă a avut loc în luna mai 2006, când societatea a efectuat înregistrarea contabilă 607.3 = 371.3 la suma de x lei. Potrivit prevederilor legale anterior citate, societatea avea obligația înregistrării în contabilitate a cheltuielilor cu mărfurile la valoarea prețului de achiziție înscris în factura fiscală externă, respectiv 18.161 lei, față de 21.919 lei reprezentând valoarea statistică înscrisă în declarația vamală de import, rezultând o diferență de x lei (x lei - x lei), cu care unitatea a majorat nejustificat cheltuielile privind mărfurile, deduse la calculul profitului impozabil aferent trimestrului II 2006.

- în luna iunie 2006, unitatea a achiziționat un automobil în baza facturii externe nr.050/02.05.2006 la valoarea de x lei [(x Euro x x lei/Euro) + x lei taxe vamale], rezultând o diferență de x lei (x lei valoare înscrisă în DVI nr.24032 - x lei), cu care unitatea a majorat nejustificat cheltuielile privind mărfurile, deduse la calculul profitului impozabil aferent trimestrului II 2006;

- în luna septembrie 2006, unitatea a achiziționat un automobil în baza facturii externe nr.x/10.07.2006 la valoarea de x lei [(x Euro x x lei/Euro) + x lei taxe vamale], rezultând o diferență de x lei (x lei valoare înscrisă în DVI nr.33763 - x lei), cu care unitatea a majorat nejustificat cheltuielile privind mărfurile, deduse la calculul profitului impozabil aferent trimestrului III 2006;

- în luna august 2006, unitatea a achiziționat un automobil în baza facturii externe nr.60801/21.08.2006 la valoarea de x lei [(x Euro x x lei/Euro) + x lei taxe vamale], rezultând o diferență de x lei (x lei valoare înscrisă în DVI nr.39651 - x lei), cu care unitatea a majorat nejustificat cheltuielile privind mărfurile, deduse la calculul profitului impozabil aferent trimestrului III 2006;

- în luna septembrie 2006, unitatea a achiziționat un automobil în baza facturii externe din data de 29.08.2006 la valoarea de x lei [(5.000 Euro x x lei/Euro) + x lei taxe vamale], rezultând o diferență de x lei (x lei valoare înscrisă în DVI nr.42755 - x lei), cu care unitatea a majorat nejustificat cheltuielile privind mărfurile, deduse la calculul profitului impozabil aferent trimestrului III 2006;

- în luna septembrie 2006, unitatea a înregistrat în evidența contabilă achiziția unui automobil în baza facturii externe din data de 29.08.2006 la valoarea de x lei [(7.300 Euro x x lei/Euro) + x lei taxe vamale], rezultând o diferență de x lei (x lei valoare înscrisă în DVI nr.42761 - x lei), cu care unitatea a majorat nejustificat cheltuielile privind mărfurile, deduse la calculul profitului impozabil aferent trimestrului III 2006;

- în luna septembrie 2006, unitatea a achiziționat un automobil în baza facturii externe din data de 30.09.2006 la valoarea de x lei [(x Euro x 3,5334 lei/Euro) + x lei taxe vamale], rezultând o diferență de x lei (x lei valoare înscrisă în DVI nr.43506 - x lei), cu care unitatea a majorat nejustificat cheltuielile privind mărfurile, deduse la calculul profitului impozabil aferent trimestrului III 2006;

- în luna octombrie 2006, unitatea a înregistrat în evidența contabilă achiziția unui automobil în baza facturii externe din data de 12.09.2006 la valoarea de x lei [(x Euro x x lei/Euro) + x lei taxe vamale], rezultând o diferență de x lei (x lei valoare înscrisă în DVI nr.44960 - x lei), cu care unitatea a majorat nejustificat cheltuielile privind mărfurile, deduse la calculul profitului impozabil aferent trimestrului IV 2006;

- în luna octombrie 2006, unitatea a achiziționat un automobil în baza facturii externe din data de 16.10.2006 la valoarea de x lei [(x Euro x 3,5010 lei/Euro) + x taxe vamale], rezultând o diferență de x lei (x lei valoare înscrisă în DVI nr.51418 - x lei), cu care unitatea a majorat nejustificat cheltuielile privind mărfurile, deduse la calculul profitului impozabil aferent trimestrului IV 2006;

- în luna octombrie 2006, unitatea a achiziționat un automobil în baza facturii externe din data de 16.10.2006 la valoarea de x lei [(x Euro x x lei/Euro) + x lei taxe vamale], rezultând o diferență de x lei (x lei valoare înscrisă în DVI nr.51459 - x lei), cu care unitatea a majorat nejustificat cheltuielile privind mărfurile, deduse la calculul profitului impozabil aferent trimestrului IV 2006;

- în luna noiembrie 2006, unitatea a achiziționat un automobil în baza facturii externe din data de 20.11.2006 la valoarea de x lei [(x Euro x 3,4930 lei/Euro) + x lei taxe vamale], rezultând o diferență de x lei (x lei valoare înscrisă în DVI nr.59563 - x lei), cu care unitatea a majorat nejustificat cheltuielile privind mărfurile, deduse la calculul profitului impozabil aferent trimestrului IV 2006;

- în luna noiembrie 2006, unitatea a achiziționat un automobil în baza facturii externe din data de 20.11.2006 la valoarea de x lei [(x Euro x 3,4930 lei/Euro) + x lei taxe vamale], rezultând o diferență de x lei (x lei valoare înscrisă în DVI nr.59569 - x lei), cu care unitatea a majorat nejustificat cheltuielile privind mărfurile, deduse la calculul profitului impozabil aferent trimestrului IV 2006;

- în luna noiembrie 2006, unitatea a înregistrat în evidența contabilă achiziția unui automobil în baza facturii externe din data de 27.10.2006 la valoarea de x lei [(x Euro x x lei/Euro) + x lei taxe vamale], rezultând o diferență de x lei (x lei valoare înscrisă în DVI nr.53462 - x lei), cu care unitatea a majorat nejustificat cheltuielile privind mărfurile, deduse la calculul profitului impozabil aferent trimestrului IV 2006.

Din analiza constatărilor organelor de inspecție fiscală, rezultă că petenta a înregistrat în contabilitate mijloacele de transport la valoarea statistică înscrisă în declarațiile vamale de import, fapt confirmat și prin faptul că, prin contestația formulată petenta nu aduce argumente și probe care să dovedească că nu aceasta este valoarea utilizată la determinarea prețului de achiziție pentru mărfurile importate. Mai mult decât atât, în cuprinsul contestației recunoaște că recepțiile pentru autoturismele importate au fost făcute pe baza declarațiilor vamale de import (DVI).

Referitor la susținerea petentei potrivit căreia "în unele cazuri s-a calculat valuta la data achiziției mașinii iar alteori la data din DVI, putând apărea diferențe datorate cursului valutar care nu era același", se rețin prevederile pct.152 din Anexa 1 "Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene" la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005 pentru

aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, potrivit cărora:

"(1) Creanțele și datoriile în valută se înregistrează în contabilitate atât în lei, la cursul de schimb de la data efectuării operațiunilor, comunicat de Banca Națională a României, cât și în valută.

(2) Operațiunile în valută trebuie înregistrate în momentul recunoașterii inițiale în moneda de raportare (leu), aplicându-se sumei în valută cursul de schimb dintre moneda de raportare și moneda străină, la data efectuării tranzacției.[...]."

Cu referire la acest aspect, în referatul privind propuneri de soluționare a contestației, comunicat cu adresa nr.X/558/28.05.2009, organele de inspecție fiscală precizează faptul că "prețul de achiziție a fost calculat având în vedere cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României de la data la care a avut loc recepția mărfurilor, conform reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV - a a Comunităților Economice Europene aprobate prin OMFP nr.1752/2005, preț menționat în facturile primite de la furnizorii externi și nu la valoarea statistică menționată pe DVI."

Având în vedere cele anterior menționate, prevederile legale incidente în speță, precum și faptul că în susținerea contestației petenta nu prezintă documente justificative și nici nu aduce argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că, în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina S.C. X S.R.L. impozit pe profit în sumă de **x lei**, motiv pentru care contestația formulată se va **respinge ca neîntemeiată** pentru acest capăt 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 petentei a fost stabilit 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 majorările de întârziere în sumă de **x lei** aferente impozitului pe profit.

***2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de x lei și majorările de întârziere aferente în sumă de x lei.***

**În fapt**, în luna februarie 2007, S.C. X S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu energia și apa în valoare de x lei, în baza facturii fiscale seria MSVFC nr.x/29.12.2006 emisă de Consumcoop x Societate Cooperativă.

Cu ocazia controlului, organele de inspecție fiscală au reținut că unitatea, contrar prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a majorat cheltuielile anului fiscal 2007 cu sume care vizau anul fiscal 2006, fapt pentru care au considerat cheltuielile în sumă de x lei ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent anului 2007, stabilind în sarcina unității **impozit pe profit** suplimentar în sumă de **x lei** (x lei x 16%) și majorări de întârziere aferente în sumă de **x lei**, astfel cum rezultă din adresa nr.X/2.540/11.08.2009 întocmită de organele de specialitate din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală, anexată în copie la dosarul cauzei.

Referitor la faptul că, la Cap. III pct.1 "Impozit pe profit" subpct.1.2 din Raportul de inspecție fiscală nr.2/30.03.2009, organele de control au reținut că suma

de x lei constituie baza impozabilă la calculul impozitului pe profit în sumă de x lei (x lei x 16%), în speță se rețin cele precizate prin referatul privind propunerile de soluționare a contestației, comunicat de D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală cu adresa nr.X/558/28.05.2009, după cum urmează:

"În ceea ce privește constatările organelor de control cuprinse la pct. 1.2. - Constatări privind impozitul pe profit din Raportul de inspecție fiscală întocmit, baza impozabilă suplimentară aferentă trimestrului I 2007 în sumă de x lei, respectiv impozitul pe profit suplimentar în sumă de x lei (2.213 lei x 16%) este înscris eronat, fără însă a modifica obligațiile suplimentare de plată stabilite la pct.1.2. în cuantum de x lei și majorări de întârziere în sumă de x lei, cuprinse în Decizia de impunere nr.X/31.03.2009. După cum explică și administratorul în nota explicativă dată, o parte din sumă, factura nr.x/29.12.2006 emisă de Consumcoop x Societate Cooperativă în valoare de x lei, a făcut obiectul unui litigiu între cele două părți, iar la soluționarea acestuia societatea a înregistrat în mod corect suma în contul 628 <<Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți>>."

În contestația formulată, S.C. X S.R.L. invocă faptul că respectivul spațiu a fost dobândit de firmă în baza unui contract de închiriere legal întocmit pe o durată de 10 ani, fiind consemnat în documente ca și punct de lucru al firmei.

**În drept**, potrivit art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, "**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".

La art.21 alin.(1) din actul normativ anterior menționat, este prevăzut: "**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. 13 și 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:

"13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. În cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv. Dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare".

[...]

**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."**



Din textul de lege citat, se reține ca principiu general că orice cheltuială, pentru a fi încadrată în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, trebuie să fie efectuată în scopul realizării de venituri impozabile.

Referitor la faptul că S.C. X S.R.L. a înregistrat factura fiscală seria MSVFC nr.x/29.12.2006 emisă de Consumcoop x Societate Cooperativă, în valoare de x lei (T.V.A. în sumă de x lei), în anul fiscal 2007, în speță se reține răspunsul dat de administratorul S.C. X S.R.L., dl. X, la întrebarea nr.2 din nota explicativă dată organelor de inspecție fiscală, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit căruia "*am primit facturile cu întârziere. Am fost în proces cu Cooperativa Consum x, s-au eliberat după toate etapele de procese, recurs.*"

Cu privire la aspectul verificării realizării de venituri în anul 2006 ca urmare a efectuării cheltuielilor cu energia și apa, respectiv dacă, la determinarea profitului impozabil, unitatea a ținut cont de aceste venituri, în referatul privind propuneri de soluționare a contestației, comunicat de D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală cu adresa nr.X/558/28.05.2009, organele de control precizează următoarele:

- spațiul situat în localitatea x, Jud. Mureș, "închiriat în baza contractului de locațiune încheiat la data de 24 martie 2000 cu Consumcoop Gornești Societate Cooperativă, nu a mai fost folosit de societate în scop comercial din luna mai 2007, respectiv societatea nu a mai obținut venituri aferente cheltuielilor cu închirierea spațiului înregistrate în contabilitate în cursul anului 2008".

- "pentru diferența de x lei (x lei - x lei) înscrisă în factura seria MSVFC nr.x/29.12.2006 emisă de Consumcoop x Societate Cooperativă, reprezentând <<contravaloare curent electric pe luna noiembrie 2006>> și cuprinsă de societate în jurnalul de cumpărări întocmit pe luna februarie 2007, în urma reanalizării modului de înregistrare de către societate a cheltuielilor cu utilitățile, se constată că acestea au fost efectuate în scopul obținerii de venituri".

Prin urmare, având în vedere cele anterior menționate, precum și faptul că doar din anul 2007 spațiul închiriat nu a mai fost folosit ca spațiu comercial, în anul 2006 unitatea încă desfășurând activități impozabile, urmează a se **admite** contestația pentru impozitul pe profit în sumă de **x lei**, precum și pentru majorările de întârziere aferente în sumă de **x lei**.

**3. Referitor la impozitul pe profit în sumă de x și majorările de întârziere aferente în sumă de x, precum și la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei și majorări de întârziere aferente în sumă de x lei.**

**În fapt**, în perioada supusă verificării, S.C. X S.R.L. a înregistrat în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți" suma de x lei reprezentând contravaloare bilet de avion în baza facturii nr.x/15.03.2007, emisă de S.C. x S.R.L., factură scutită de T.V.A.

La verificarea efectuată, organele de control au constatat că factura fiscală în cauză a fost emisă pe numele persoanei fizice dl. X.

Totodată, în cursul anului 2008, societatea a înregistrat în contul 612 "Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriiile" suma de x lei, iar în contul 605 "Cheltuieli cu utilități (energie și apă) suma de x lei, în baza următoarelor facturi primite de la Consumcoop x Societate Cooperativă:

- factura nr.13/01.05.2008 în valoare de x lei și T.V.A. aferentă în cuantum de x lei, contravaloare energie și apă refacturate;
- factura nr.26/01.05.2008 în valoare de x lei și T.V.A. aferentă în cuantum de x lei, contravaloare chirie;
- factura nr.5/01.05.2008 în valoare de x lei și T.V.A. aferentă în cuantum de x lei, contravaloare chirie;
- factura nr.32/29.05.2009 în valoare de x lei și T.V.A. aferentă în cuantum de x lei, contravaloare chirie;
- factura nr.79/17.12.2008 în valoare de x lei și T.V.A. aferentă în cuantum de x lei, contravaloare chirie.

Având în vedere faptul că spațiul închiriat nu a mai fost folosit de societate în scop comercial începând cu luna mai 2007, respectiv unitatea nu a mai realizat venituri aferente cheltuielilor în cauză, și ținând cont de prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile cu bunuri/servicii efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile cheltuielile efectuate de S.C. X S.R.L. în sumă totală de x lei (x lei reprezentând c/v bilet de avion + x lei reprezentând cheltuielile cu chirii și utilități), în consecință stabilind în sarcina acesteia impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei și majorări de întârziere aferente în sumă de x lei.

Totodată, în temeiul art.128 alin.(4) din Legea nr.571 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei înscrisă în cele 5 facturi emise de Consumcoop x Societate Cooperativă, anterior menționate, calculând și majorări de întârziere aferente în sumă de x lei.

**În drept, potrivit art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, "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: "**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.**"

Din textul de lege citat, se reține ca principiu general că orice cheltuială, pentru a fi încadrată în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, trebuie să fie efectuată în scopul realizării de venituri impozabile.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, în speță sunt incidente prevederile art.128 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

a) **preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;[...]."**

Din prevederile legale enunțate rezultă că bunurile achiziționate pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau pentru a fi puse la dispoziția altor persoane în mod gratuit constituie livrări de bunuri efectuate cu plată în condițiile în care taxa pe valoarea adăugată a fost dedusă total sau parțial.

Cu referire la cele 5 facturi emise de Consumcoop x Societate Cooperativă, în speță se reține că S.C. X S.R.L., în calitate de locatar, a închiriat un spațiu situat în loc. Gornești, jud. Mureș, de la Consumcoop x Societate Cooperativă, în calitate de locator, în baza contractului de locațiune din data de 24.03.2000, având ca obiect deținerea folosinței de către locatar a unei suprafețe (clădire) de 257 mp, aflată în proprietatea locatorului, spațiul fiind închiriat în scopuri comerciale și discotecă.

În contestația formulată, S.C. X S.R.L. susține faptul că, temporar, spațiul a fost închis pentru activitățile de discotecă-bar, datorită necesității unor lucrări de reorganizare și modificare. Mai menționează faptul că, spațiul în sine de 300 mp, a impus o investiție apreciabilă la care s-au adăugat mijloacele fixe (21.000 lei) necesare și utile activității desfășurate și în desfășurare.

La întrebarea nr.3 din nota explicativă dată organelor de inspecție fiscală, respectiv "*Precizați motivele pentru care în perioada supusă controlului societatea înregistrează (...) suma de x lei reprezentând <<Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile>> - cont 612 și suma de 573,35 lei reprezentând <<Cheltuieli cu utilități (energie și apă)>> - cont 605 în baza următoarelor facturi primite de la Consumcoop Gornești Societate Cooperativă fără a realiza venituri aferente acestor cheltuieli?*", administratorul S.C. X S.R.L., dl. X, a răspuns prin faptul că "*La Coop. Consum x sumele au fost plătite din alte activități ale societății, având în spațiu mijloace fixe și urma să redeschidem spațiul și fiind și punct de lucru declarat.*"

Între cele declarate de S.C. X S.R.L. apar contradicții, în sensul că, pe de o parte susține că în spațiul închiriat are în desfășurare activități, iar pe de altă parte susține că a efectuat cheltuielile cu chiria întrucât deține mijloace fixe în acel spațiu, dar va urma să folosească acest imobil închiriat.

Cu referire la aceste aspecte, în referatul privind propunerile de soluționare a contestației, comunicat cu adresa nr.X/28.05.2009, organele de inspecție fiscală precizează faptul că "din verificarea documentelor și a evidenței contabile nu rezultă că ar avea investiții în curs și nici nu înregistrează cheltuieli cu amortizarea pentru investițiile finalizate la spațiile luate în chirie. Deoarece societatea nu obține venituri aferente cheltuielilor pe care le înregistrează, organele

de inspecție fiscală au considerat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit aferent.

Menționăm faptul că spațiul dat în folosința societății verificate, în calitate de chirias, în scop comercial și discotecă, spațiu închiriat în baza contractului de locațiune încheiat la data de 24 martie 2000 cu Consumcoop x Societate Cooperativă, **nu a mai fost folosit de societate în scop comercial din luna mai 2007**, respectiv societatea nu a mai obținut venituri aferente cheltuielilor cu închirierea spațiului înregistrate în contabilitate în cursul anului 2008."

În contextul considerentelor precizate mai sus, se constată faptul că motivele invocate de către S.C. X S.R.L. nu sunt relevante pentru soluționarea favorabilă a contestației privind cheltuielile cu chirii și utilități, cu atât mai mult cu cât, în susținerea contestației, petenta nu a prezentat documente justificative care să modifice constatarea organelor de inspecție fiscală.

Referitor la cheltuielile în sumă de x lei înregistrate în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți", reprezentând contravaloare bilet de avion în baza facturii nr.1229/15.03.2007 emisă de S.C. x S.R.L., scutită de T.V.A, în contestația formulată S.C. X S.R.L. susține faptul că "deplasarea efectuată de administratorul firmei impunea eliberarea biletului pe numele persoanei fizice X neputându-se elibera biletul pe numele firmei pentru că deplasarea a fost efectuată de către reprezentantul legal al firmei în baza atribuțiilor sale și în vederea perfectării unei tranzacții, care s-a și efectuat, fiind aducătoare de beneficii pentru firmă, prin vânzarea automobilului în România, tranzacția fiind evidențiată în actele contabile ale firmei, caz în care deplasarea efectuată în vederea achiziționării automobilului s-a finalizat cu încheierea tranzacției, aspect necontestat de către controlorii fiscali."

Prin urmare, așa cum rezultă și din susținerile petentei, la verificarea efectuată, organele de control au constatat că factura fiscală în cauză a fost emisă pe numele persoanei fizice dl. X, implicit S.C. X S.R.L. nefiind beneficiarul serviciilor înscrise în acest document.

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."

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 contestația formulată, petenta recunoaște și confirmă faptul că factura nu era emisă pe numele firmei S.C. X S.R.L. ci pe numele administratorului în persoana d-lui X.

Motivația petentei conform căreia "deplasarea a fost efectuată de către reprezentantul legal al firmei în baza atribuțiilor sale și în vederea perfectării unei tranzacții, care s-a și efectuat, fiind aducătoare de beneficii pentru firmă, prin vânzarea automobilului în România, tranzacția fiind evidențiată în actele contabile ale firmei", nu este un argument pentru care S.C. X S.R.L. să poată beneficia de deducerea unei cheltuieli efectuate în baza unui document care nu îndeplinește condițiile legale în vigoare pentru a putea fi considerat document justificativ, și mai mult decât atât, unitatea nici nu prezintă în susținerea argumentelor sale din contestație, documente prin care să justifice că operațiunea înscrisă în factura fiscală supusă analizei a fost într-adevăr destinată unui interes comercial.

În consecință, se reține că documentul în baza căruia S.C. X S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea unui bilet de avion în sumă de x lei, nu îndeplinește condițiile legale pentru deductibilitatea cheltuielilor, petenta nefiind nici în măsură de a dovedi că această cheltuială a contribuit la realizarea de venituri impozabile, prin urmare rezultă că nu este deductibilă la calculul profitului impozabil cheltuiala înregistrată în baza facturii nr.1229/15.03.2007 emisă de S.C. x S.R.L.

Având în vedere cele anterior prezentate, prevederile legale incidente în speță, precum și faptul că S.C. X S.R.L. nu justifică cu documente că a efectuat cheltuielile analizate în speță în vederea realizării de venituri impozabile, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei impozit pe profit suplimentar în sumă de **x lei**, precum și măsura colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă de **x lei**, motiv pentru care urmează a se **respinge ca neîntemeiată** contestația 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 petentei a fost stabilit 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 majorările de întârziere în sumă de **x lei** aferente impozitului pe profit, precum și pentru majorările de întârziere în sumă de **x lei** aferente taxei pe valoarea adăugată.

**4. Referitor la impozitul pe profit în sumă de x lei și majorările de întârziere aferente în sumă de x lei.**

**În fapt**, S.C. X S.R.L. a înregistrat în contul 6022 "Cheltuieli privind combustibilul" cheltuieli în sumă de x lei (x lei + x lei + x lei) reprezentând consumuri de carburanți achiziționați de la diverși furnizori.

Întrucât S.C. X S.R.L. nu a putut face dovada efectuării cheltuielilor în sumă de x lei în vederea realizării de venituri impozabile, neavând înregistrate în evidența contabilă mijloace de transport proprii sau închiriate în bază de contract, respectiv neavând întocmite nici ordine de deplasare prin care să justifice dacă deplasările efectuate au fost efectuate în interesul activității, organele de inspecție fiscală au concluzionat că unitatea a încălcat prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au stabilit în sarcina acesteia impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **x lei** (x lei x 16%), pentru care au calculat majorări de întârziere aferente în sumă de **x lei**.

În contestația formulată, S.C. X S.R.L. invocă următoarele:

- cheltuielile cu combustibilul consemnate în contabilitate reprezintă cheltuieli necesare deplasării administratorului la sediul firmei, la punctul de lucru și în piața de mașini din loc. Ernei, jud. Mureș, unde erau prezentate automobilele în vederea vânzării acestora;

- deplasările s-au făcut cu automobilele cumpărate din străinătate, mașini care erau pe stoc, urmând să fie vândute de către firmă în numele firmei, iar cheltuielile amintite au reprezentat necesarul firesc în vederea obținerii de venituri pentru firmă, motiv pentru care apare firească aprecierea ca și cheltuieli necesare și utile în vederea obținerii de venituri.

**În drept**, potrivit art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal,

“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, [...].

(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; [...].”

În legătură cu prevederile legale anterior citate, în Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, se precizează:

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

În speță, se reține că nici la control, și nici cu ocazia depunerii contestației, S.C. X S.R.L. nu a prezentat nici un document prin care să facă dovada intrării în gestiune a combustibililor achiziționați (contracte de închiriere, ordine de deplasare, bonuri de consum, evidențe contabile din care să rezulte că deține mijloace de transport, etc.).

La întrebarea nr.4 din nota explicativă dată organelor de inspecție fiscală, respectiv *"Din verificarea documentelor puse la dispoziție de către societate, s-a constatat că societatea înregistrează în contul 6022 - "Cheltuieli*

*privind combustibilul" sume reprezentând consumuri de carburanți achiziționați de la diverși furnizori fără ca societatea să posede mijloace proprii de transport sau mijloace de transport luate în chirie? Cum explicați înregistrarea acestor cheltuieli în evidența contabilă a societății?", administratorul S.C. X S.R.L., dl. X, a răspuns prin faptul că "a făcut aprovizionare, deplasare cu mașinile în curs de vânzare."*

În Raportul de inspecție fiscală nr.x/30.03.2009, organele de control precizează faptul că administratorul societății "a efectuat deplasări cu mașina personală în vederea aprovizionării cu marfă a punctelor comerciale de lucru fără a încheia contracte de închiriere cu societatea și fără a întocmi ordine de deplasare conform prevederilor OMFP nr.1850 privind registrele și formularele financiar-contabile - Anexa 2 - Nomenclatorul, modelele și normele de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor financiar-contabile, comune pe economie, care nu au regim special de înscriere și numerotare."

În contextul considerentelor prezentate mai sus, se constată că motivele invocate de către S.C. X S.R.L. nu sunt relevante în soluționarea favorabilă a contestației privind impozitul pe profit în sumă de **x lei** ( $x \text{ lei} \times 16\%$ ), stabilit de organele de inspecție fiscală ca fiind datorat suplimentar urmare a neadmiterii ca deductibile la calculul profitului impozabil a cheltuielilor în sumă totală de  $x \text{ lei}$  ( $x \text{ lei} + x \text{ lei} + x \text{ lei}$ ) vizând contravaloarea combustibilului facturat de diverși furnizori, motiv pentru care contestația formulată de petentă urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

Totodată, potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale", se va **respinge ca neîntemeiată** contestația petentei și în ceea ce privește accesoriile aferente impozitului pe profit în quantum total de **x lei**, al căror mod de calcul este prezentat în adresa nr.X/11.08.2009 întocmită de organele de specialitate din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală.

**5. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei și majorările de întârziere aferente în sumă de x lei.**

**În fapt**, în data de 12.12.2006, S.C. X S.R.L. a încheiat cu persoanele fizice dl. x și d-na X, contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.x/12.12.2006, obiectul acestuia fiind apartamentul situat în loc. Reghin, jud. Mureș, achiziționat de societate la prețul de x lei.

În data de 18.12.2006, prin contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.x/18.12.2006, S.C. X S.R.L. vinde acest apartament, la prețul de vânzare de 40.000 lei, persoanelor fizice X și X, care îndeplinesc calitatea de asociați și administratori ai societății verificate.

La verificarea efectuată, organele de control au constatat că operațiunile de cumpărare, respectiv de vânzare a imobilului, nu au fost înregistrate în evidența contabilă a societății, plata sumei de x lei în contul persoanelor vânzătoare fiind efectuată în numerar de către persoanele fizice dl. X și d-na X.

În consecință, în baza art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea prin estimare a bazei de impozitare în sumă de x lei și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei ( $x \text{ lei} \times 19/119$ ), pentru care au calculat majorări de întârziere aferente în sumă de x lei.

În contestația formulată, S.C. X S.R.L. susține faptul că "operațiunea de cumpărare a imobilului (x lei), respectiv de vânzare a imobilului (x lei), nu au fost reale, dar au marcat achiziționarea pentru familia X, din banii personali ai familiei X, a imobilului în cauză prin paravanul X, cu ajutorul unui interpus (agentul imobiliar), mandatat să efectueze tranzacția cu această finalitate și nu în altă modalitate, cu achitarea în totalitate a cheltuielilor notariale de către X."

**În drept**, în speță sunt incidente prevederile art.126, art.127, art.128 și art.134 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd următoarele:

"ART. 126

Sfera de aplicare

**(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:**

a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1);

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).

[...]

ART. 127

Persoane impozabile și activitatea economică

(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

[...]

ART.128

Livrarea de bunuri

**(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.**

(2) **În înțelesul prezentului titlu, prin bunuri se înțelege bunurile corporale mobile și imobile**, prin natura lor sau prin destinație. Energia electrică, energia termică, gazele naturale, agentul frigorific și altele de aceeași natură sunt considerate bunuri mobile corporale.[...]

(6) În cazul a două sau mai multe transferuri succesive ale dreptului de proprietate asupra unui bun, fiecare transfer este considerat o livrare separată a bunului, chiar dacă acesta este transferat direct beneficiarului final.[...]



ART. 134

[...]

"(3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.[...]"

În contextul prevederilor legale mai sus citate, se reține că prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin intermediari care acționează în numele acestuia, în condițiile în care sunt îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute la art.126 alin.(1) din Codul fiscal, mai sus citate.

La dosarul cauzei sunt anexate următoarele documente:

- contractul de vânzare - cumpărare, autentificat de notar public x prin Încheierea de autentificare nr.x/12.12.2006, încheiat între dl. x și d-na X, în calitate de vânzători, și S.C. X S.R.L., în calitate de cumpărătoare (reprezentată prin dl. x în baza procurii speciale autentificată sub nr.2387/2006 la B.N.P. x), are ca obiect vânzarea cu deplin drept de proprietate cumpărătoarei, prin reprezentant, apartamentul nr.35, compus din trei camere și dependințe cu suprafața utilă de x mp, situat în loc. Reghin, județul Mureș, înscris în cartea funciară colectivă x Reghin Individuală, număr topografic x/XXXV, de sub B-1, 2, cartea funciară colectivă x, la prețul de vânzare-cumpărare stabilit de comun acord în sumă de x lei;

- contractul de vânzare - cumpărare, autentificat de notar public x prin Încheierea de autentificare nr.x/18.12.2006, încheiat între S.C. X S.R.L., în calitate de vânzătoare, și dl. X și d-na X Rozalia-Olga, în calitate de cumpărători, are ca obiect vânzarea cu deplin drept de proprietate cumpărătorilor apartamentul nr.35, compus din trei camere și dependințe cu suprafața utilă de 165,86 mp, situat în loc. Reghin, județul Mureș, înscris în cartea funciară nr./A/XXXV Reghin Individuală, număr topografic x/XXXV, de sub B-3, cartea funciară colectivă x/A, la prețul de vânzare-cumpărare stabilit de comun acord în sumă de x lei;

- Extrasul de carte funciară pentru autentificare, eliberat la data de 14.12.2006 de Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară Mureș - Biroul de carte funciară Reghin, în care S.C. X S.R.L. figurează înscrisă ca și proprietară a imobilului anterior menționat, cu cota parte de 1/1;

- Extrasul de carte funciară pentru autentificare, eliberat la data de 20.12.2006 de Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară Mureș - Biroul de carte funciară Reghin, în care dl. X și soția X figurează înscriși ca și proprietari ai imobilului supus analizei, cu cota parte de 1/1.

Având în vedere conținutul documentelor existente la dosarul cauzei, anterior prezentate, nu se poate reține la soluționarea favorabilă a contestației susținerea petentei potrivit căreia, în cadrul tranzacției analizate, "nu a fost vorba despre consimțământul dat al firmei în vederea achiziționării imobilului".

Din analiza operațiunii de vânzare-cumpărare a imobilului supus analizei, precum și din cele reținute de organele de control în raportul de inspecție fiscală, se reține că aceasta constă în livrare de bunuri cuprinsă, conform art.126 alin.(1) din actul normativ anterior menționat, în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, operațiunea îndeplinind cumulativ condițiile legale, respectiv constituie o livrare de bunuri efectuată cu plată, locul de livrare al imobilului este România,

livrarea bunului este realizată de o persoană impozabilă și rezultă din activități economice de comerț.

În speță, așa cum s-a reținut mai sus, operațiunile de cumpărare, respectiv de vânzare a imobilului situat în loc. Reghin, jud. Mureș, nu au fost înregistrate în evidența contabilă a unității, plata sumei de 165.000 lei fiind efectuată în numerar de către persoanele fizice X și X, care au calitatea de administratori și asociați la S.C. X S.R.L. (conform celor precizate la Cap. II "Date despre contribuabil pct.2 "Principalii acționari/asociați" din Raportul de inspecție fiscală nr.x/30.03.2009 și potrivit listei administratorilor și asociaților furnizată de programul Registrului Comerțului, anexată în copie la dosarul cauzei).

Cu referire la acest aspect, la art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, este prevăzut:

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

Potrivit textului de lege citat, S.C. X S.R.L. avea obligația ca la momentul efectuării operațiunii de cumpărare - vânzare a imobilului în cauză să consemneze aceste operațiuni economico - financiare în documente în baza cărora să înregistreze în contabilitate taxa pe valoarea adăugată.

Prin urmare, susținerea petentei potrivit căreia "nu au fost motive pentru a se consemna tranzacția în contabilitatea X, firma interpusă ca paravan în transferul de proprietate, motiv pentru care nici nu s-a emis factură și nici chitanță", nu este justificată legal și nici nu reprezintă un temei pentru ca unitatea să nu înregistreze în evidența contabilă operațiunile efectuate.

Referitor la susținerile petentei potrivit cărora:

- organul fiscal a greșit prin modalitatea de evaluare a valorii tranzacției, neexistând o expertiză care să reflecte prețul de la care s-a apreciat că se impune impozitarea, deși normele aplicabile fiscale impun acest lucru, pe de o parte, iar pe de altă parte, valorile luate în calcul de către organul fiscal nu corespund valorilor reale conținute în documentele prin care s-a făcut transferul de proprietate, fără a se motiva într-un fel această atitudine, care nu este cea prevăzută în vederea aplicării ei de normele fiscale în vigoare la data efectuării tranzacției;

- organul fiscal nu a menționat și explicat metoda pe care a utilizat-o în vederea concretizării valorilor stabilite suplimentar la plată, neputându-se verifica oportunitatea, temeinicia și legalitatea acelor mențiuni și calcule;

- în condițiile în care în toate cazurile evaluarea se face la prețurile practicate pe piață sau stabilite prin expertiză tehnică, în cazul societății, prețul apreciat de organul fiscal nu era prețul practicat pe piață și după cum a arătat, prețul constituind baza de impunere nu a fost stabilit prin expertiză tehnică, se rețin următoarele:

La art.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este prevăzut:

"(1) În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație: [...]"

21. **persoane afiliate** - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:[...]"

b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;[...]

26. **preț de piață** - suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială;[...]."

Potrivit art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, "**(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.** [...]

(2) În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:

a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;[...]."

Referitor la prevederile legale anterior citate, la pct.4 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, sunt prevăzute următoarele:

"4. Metoda comparării prețurilor

Determinarea prețului de piață are la bază comparația prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile. Pentru transferul de bunuri, mărfuri sau servicii între persoane afiliate, prețul de piață este acel preț pe care l-ar fi convenit persoane independente, în condițiile existente pe piețe, comparabile din punct de vedere comercial pentru transferul de bunuri sau de mărfuri identice ori similare, în cantități comparabile, în același punct din lanțul de producție și de distribuție și în condiții comparabile de livrare și de plată. În acest sens, pentru stabilirea valorii de piață se poate recurge la:

a) compararea prețurilor convenite între persoane afiliate cu prețurile convenite în relațiile cu persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea internă a prețurilor);

b) compararea prețurilor convenite între persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea externă a prețurilor).

Pentru aplicarea metodei comparării prețurilor, prețul de piață al tranzacției este determinat prin compararea prețului de vânzare al mărfurilor și serviciilor identice sau similare, vândute în cantități comparabile, cu prețul de vânzare al mărfurilor și al serviciilor supuse evaluării. În cazul în care cantitățile nu sunt comparabile se utilizează prețul de vânzare pentru mărfurile și serviciile

identice sau similare, vândute în cantități diferite. Pentru aceasta, prețul de vânzare se corectează cu diferențele în plus sau în minus care ar putea fi determinate de diferența de cantitate."

Art.66 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevede:

**"(1) Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.**

**(2) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal."**

Referitor la prevederile legale anterior citate, la pct.65.1 și 65.2 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, sunt prevăzute următoarele:

65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:

a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;

b) contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, inclusiv situațiile în care contribuabilul obstrucționează sau refuză acțiunea de inspecție fiscală;

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;

d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.

65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare."

În speță, se reține că S.C. X S.R.L. a influențat baza impozabilă la stabilirea taxei pe valoarea adăugată prin neînregistrarea în evidența contabilă a operațiunilor ce au derivat ca urmare a tranzacției efectuate între persoane afiliate (dl. X și d-na X, implicați în tranzacție, sunt administratori și asociați ai S.C. X S.R.L.).

În consecință, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea bazei impozabile a T.V.A. utilizând una din metodele de estimare prevăzute de legislația în vigoare la stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate.

Cu referire la aceste aspecte, se rețin cele precizate de organele de inspecție fiscală în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, comunicat cu adresa nr.X/28.05.2009, după cum urmează:

- "la stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate organelor de control au folosit metoda comparării prețurilor";

- "la cumpărare, prețul convenit între societate, în calitate de cumpărătoare, cu persoane independente, respectiv cu persoanele fizice x Ioan și X în calitate de vânzători, a fost de x lei, iar prețul convenit între societate, în calitate de vânzătoare și persoanele afiliate, respectiv asociații societății în calitate de cumpărători, a fost de x lei";

- "o descreștere a valorii prețului imobilului în cauză de la x lei la x lei nu este justificată, ținând cont de faptul că tranzacțiile efectuate de societate, respectiv de cumpărare apoi de vânzare a imobilului au avut loc la o diferență de o săptămână, iar prețurile în sectorul imobiliar nu suferă modificări într-un interval atât de scurt, mai cu seamă în sensul diminuării lor, concluzie desprinsă și din verificările efectuate în legătură cu prețurile practice în aceeași localitate pentru imobilele vândute la finele anului 2006".

În acest sens, la dosarul cauzei sunt anexate în copie publicații din domeniul imobiliar (ziarul Flash), din care se rețin câteva prețuri de piață solicitate de diverși vânzători în tranzacțiile cu imobile similare celui supus analizei în speță, respectiv apartament cu 3 camere și dependințe cu suprafața utilă de 165,86 mp, situat în loc. Reghin, jud. Mureș, după cum urmează:

- în publicația din perioada 18 noiembrie 2006 - 24 noiembrie 2006, pentru un apartament cu 4 camere, confort sporit, imediat ocupabil situat în loc. Reghin, prețul de tranzacționare solicitat este de x lei;

- în publicația din perioada 2 decembrie 2006 - 8 decembrie 2006, pentru un apartament cu 3 camere, în Rodnei, cu centrală, bucătărie mărită, gresie, faianță, parchet melaminat, toate noi, semimobilat, prețul de tranzacționare solicitat este de x lei;

- în publicația din perioada 23 decembrie 2006 - 5 ianuarie 2007, pentru un apartament cu 4 camere, confort sporit, centrală termică, contorizat, 2 băi, 2 balcoane, de comandat, situat în loc. Reghin, prețul de tranzacționare solicitat este de x lei.

Din analiza celor trei publicații imobiliare, se observă că, față de luna noiembrie 2006, pentru același apartament, în luna decembrie al aceluiași an s-a solicitat un preț mult mai ridicat, respectiv cu x lei mai mult (x lei - x lei).

Prin urmare, susținerile petentei referitoare la neutilizarea unei metode de estimare a bazei de impunere pentru taxa pe valoarea adăugată de către organele de inspecție fiscală, anterior redată, nu se pot reține la soluționarea favorabilă a contestației.

Având în vedere cele anterior precizate, prevederile legale incidente în speță, precum și faptul că argumentele petentei din cuprinsul contestației, documentele prezentate și temeiurile legale invocate nu sunt în măsură să combată constatările organelor de control redată în raportul de inspecție fiscală, urmează a se **respinge ca neîntemeiată** contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **x lei**.

Întrucât stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că în sarcina petentei a fost stabilită ca datorată taxa pe valoarea adăugată în sumă de 26.345 lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația și pentru majorările de întârziere în sumă de **x lei** aferente taxei pe valoarea adăugată.

**6. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei și majorările de întârziere aferente în sumă de x lei.**

**În fapt**, urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. X S.R.L. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de x lei aferentă achiziționării unor bunuri (materiale consumabile, piese auto, etc.) în baza unor bonuri fiscale, fără a deține facturi de achiziție, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziționării de combustibil, în condițiile în care societatea nu deține și nici nu are încheiate contracte de închiriere pentru mijloacele de transport, nefiind justificate cu documente utilizarea în folosul operațiunilor taxabile în scopuri care au legătură cu activitatea economică desfășurată de unitate.

Deficiențele constatate în ceea ce privește impozitul pe profit, prezentate la CAP.III, lit.A, pct.a) și b) din raportul de inspecție fiscală, au influență și asupra taxei pe valoarea adăugată determinată de unitate pentru luna iunie 2004.

Prin urmare, organele de control au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligația colectării T.V.A. în sumă totală de x lei, pentru care au calculat majorări de întârziere aferente în sumă totală de x lei.

**În drept**, în speță sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

Potrivit art.128 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, "**Preluarea de către persoane impozabile a bunurilor achiziționate sau fabricate de către acestea pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.**"

La art.145 din actul normativ anterior menționat, sunt prevăzute următoarele:

**"(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:**

**a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.[...]**

**(9) Prin normele de aplicare a prezentului titlu, se prevăd situațiile în care se poate folosi un alt document decât cele prevăzute la alin. (8), pentru a justifica dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată."**

Întrucât perioada supusă verificării este cuprinsă între 01.01.2006 - 31.12.2008, în speță se rețin și prevederile art.145 și art.146\*) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data de 15.12.2008, potrivit cărora:

"ART. 145

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

[...]

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

a) **operațiuni taxabile;**

[...]

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);[...]."

Referitor la prevederile legale anterior citate, la pct.51 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, sunt prevăzute următoarele:

"(1) **Justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 145 alin.(8) din Codul fiscal.** În cazuri excepționale de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului de justificare, deducerea poate fi justificată cu documentul reconstituit potrivit legii.

(2) Deducerea taxei pe valoarea adăugată trebuie justificată cu documentele prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal și/sau cu alte documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările ulterioare, sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice emise în baza Hotărârii Guvernului nr. 831/1997, cu modificările ulterioare. Pentru carburanții auto achiziționați taxa pe valoarea adăugată poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.[...]."

Potrivit dispozițiilor legale anterior citate, se reține că persoanele impozabile își pot justifica exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor care dau drept

de deducere și au la bază facturi în original sau alte documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările ulterioare, care conțin obligatoriu toate informațiile prevăzute de legea fiscală.

Conform art.1 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.293/2006 pentru modificarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.714/2005 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice sunt considerate documente legale pentru deducerea T.V.A. numai pentru carburanții auto, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului, nu și pentru achiziționarea de diverse bunuri sau servicii, în speță materiale consumabile, piese auto, etc.

Referitor la achizițiile de materiale consumabile, piese auto, etc., potrivit prevederilor legale anterior citate, se reține că, în mod eronat S.C. X S.R.L. și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în bonuri fiscale, fără a avea la bază facturi de achiziție pentru bunurile anterior menționate.

Totodată, referitor la achizițiile de combustibil, se reține că deficiențele constatate în ceea ce privește impozitul pe profit, prezentate la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" subpct.1.4 din raportul de inspecție fiscală au influență și asupra taxei pe valoarea adăugată determinată de unitate în perioada verificată.

Având în vedere cele anterior menționate, precum și considerentele prezentate la pct.4 al Cap.C din prezenta decizie se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru T.V.A. înscrisă în bonurile fiscale de achiziție combustibili.

În speță, se reține și faptul că S.C. X S.R.L. nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală și nici nu a prezentat în susținerea contestației documente prin care să justifice faptul că bunurile achiziționate au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, mai ales în condițiile în care unitatea nu face dovada că deține sau are încheiate contracte de închiriere pentru mijloace de transport.

Având în vedere cele anterior prezentate, precum și prevederile legale incidente în speță, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. taxa pe valoarea adăugată de plată aferentă achiziționării de materiale consumabile, piese auto, combustibil, etc., motiv pentru care urmează a **se respinge ca neîntemeiată** contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **x lei**.

Întrucât stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că în sarcina petentei a fost stabilită ca datorată 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 majorările de întârziere în sumă de **x lei** aferente taxei pe valoarea adăugată.