



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
Diracția Generală Regionala a Finanțelor Publice Brasov
Serviciul Soluționare Contestații



Str. Mihail Koglniceanu, nr. 7
Brasov
Tel: 0268.547726
Fax: 0268.547730
E-mail: finantepublice@rdsbv.ro

Decizia nr.../29.10.2013
privind soluționarea contestației depuse de
S.C. ... S.R.L. din ...,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brasov sub nr.../03.09.2013

Diracția Generala a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de **S.C. ... S.R.L. din ...**, asupra contestației înregistrată sub nr.../19.02.2013, formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../22.01.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../22.01.2013, comunicate petentei la data de 30.01.2013, potrivit confirmării de primire anexate în copie la dosarul cauzei.

Dosarul contestației a fost înregistrat la Diracția Generală Regionala a Finanțelor Publice Brasov sub nr.../03.09.2013.

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

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

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

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

A) Prin contestația înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș sub nr.../19.02.2013, petenta se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr.../22.01.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală nr.../22.01.2013, și solicita admiterea contestației formulate, anularea actelor atacate și exonerarea de la plata obligațiilor suplimentare stabilite prin acestea, invocând următoarele:

1. Referitor la lucrările de reparații și întreținere realizate de SC ... SRL ..., pentru care organul de control contestă realitatea acestor prestații, susținând că societatea contestatoare nu a prezentat un contract și nici un document prin care să se facă dovada efectuării acestora, petenta susține că a prezentat documente justificative cu privire la aceste lucrări, respectiv facturile emise de prestator.

Petenta arată că în susținerea punctului său de vedere organul fiscal invocă "o pretinsă împrejurare reținută tot de către un organ fiscal, respectiv de către Garda Financiară Mureș (...) se pretinde că administratorul SC ... SRL ar fi declarat că nu ar fi desfășurat personal nicio activitate economică în numele societății respective, că nu deține actele și documentele financiar contabile ale acesteia și că nu a împuternicit nicio persoană să desfășoare activități economice în numele acestei entități".

Societatea relevă faptul că "împrejurarea potrivit căreia societatea prestatoare nu și-a înregistrat veniturile și cheltuielile la organul fiscal în vederea impunerii, reprezintă fapte imputabile în exclusivitate acesteia, fiind absolut străine de voința și activitatea administratorului contestatoarei".

Totodată, societatea consideră că revine organelor de cercetare penală sarcina de a stabili veridicitatea susținerilor administratorului SC ... SRL, simplele afirmații ale acestuia nefiind de natură a nega dreptul contestatoarei de a beneficia de regimul deductibilității fiscale a cheltuielilor ocazionate de respectivele lucrări, cu atât mai mult cu cât pe facturi figurează semnătura și C.N.P.-ul administratorului, iar executarea lucrărilor poate fi oricând confirmată prin efectuarea unei expertize tehnice de specialitate, precum și de către angajații contestatoarei care au fost martori la realizarea lor.

Potrivit petentei, "factura acceptată reprezintă un veritabil contract care certifică acordul părților, cu atât mai mult cu cât conține informații (în speță CNP și semnătura administratorului) care nu puteau fi obținute decât de la cocontractant".

Contestatoarea susține că potrivit disp. art.7 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, și ale art.65 alin.2 din același act normativ, organul fiscal trebuia să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale ale contestatoarei și, în acest context, să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să uzeze de toate informațiile și documentele pe care le consideră utile.

Or, contrar celor de mai sus, petenta arată că "organul fiscal și-a fundamentat concluziile, pe de o parte, pe constatările altor organe, respectiv Garda Financiară iar, pe de altă parte, a omis să constate *ex propriis sensibus*

lucrările realizate efectiv în incinta farmaciei contestatoarei, neefectuând niciun demers în acest sens".

2. În legătură cu serviciile prestate și produsele livrate contestatoarei de către SC ... SRL, petenta susține că organul fiscal a apreciat eronat că respectivele cheltuieli nu sunt deductibile fiscal, reținând că "nu se face dovada realizării operațiunilor".

Petenta face din nou trimitere la argumentele expuse la pct.1 susținând că acestea sunt aplicabile și ipotezei analizate la pct.2, subliniind faptul că "împrejurarea potrivit căreia societatea prestatoare SC ... SRL nu și-a înregistrat veniturile și cheltuielile la organul fiscal în vederea impunerii, reprezintă fapte imputabile în exclusivitate acesteia, fiind absolut străine de voința și activitatea administratorului contestatoarei".

Societatea reiterează susținerea potrivit căreia, în pofida aserțiunilor organului fiscal, "există documente justificative pentru achiziția bunurilor și serviciilor furnizate de societatea mai sus menționată, fiind emise facturi pentru toate produsele, iar pentru prestările de servicii fiind perfectat contractul nr.... /25.11.2009".

Petenta consideră că "nemulțumirea" organului fiscal în legătură cu "caracterul general" al contractului evocat mai sus, nu poate schimba situația fiscală a contestatoarei și, implicit, îndreptățirea acesteia de a beneficia de regimul deductibilității fiscale cu privire la cheltuielile aferente derulării acestei convenții, câtă vreme contractul există în materialitatea sa, justificând prestațiile efectuate în temeiul acestui raport juridic.

Pentru achizițiile de folie de polietilenă societatea susține că "facturile emise de vânzător pentru contestatoarea cumpărătoare sunt absolut suficiente pentru a proba această operațiune de vânzare, nefiind necesare alte pretinse documente justificative", iar organul fiscal nu a defalcat contravaloarea cheltuielilor aferente achizițiilor de folie de polietilenă, nefăcând distincție între regimul fiscal al acestora și cel impus de celelalte servicii prestate de SC ... SRL.

Cu privire la acest aspect petenta precizează că în pofida susținerilor organului fiscal, nu a fost utilizat niciodată contul 612 (cont reparații), toate operațiunile fiind înregistrate în contul 628 (Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți).

3. În privința serviciilor furnizate de cele două societăți cipriote, societatea susține că norma juridică invocată de organul de control, respectiv disp. art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu este incidentă câtă vreme contestatoarea a urmărit efectiv scopul indicat de legiuitor, respectiv realizarea de venituri impozabile, în acest scop contestatoarea promovându-și imaginea prin intermediul web site-ului găzduit de servere dedicate (www.babyboo.ro).

Petenta invocă faptul că organul fiscal nu neagă realitatea serviciilor de "găzduire web" și costurile aferente acestor servicii, dar impută contestatoarei faptul că nu ar fi fost obținute venituri impozabile, acreditând ideea că "serviciile de găzduire" trebuie să genereze efecte economice imediate, raționament contrar

regulilor specifice pentru servicii de promovare, reclamă și marketing.

În privința serviciilor furnizate de societățile cipriote, petenta susține că "D.G.F.P. Mureș impută contestatoarei o împrejurare obiectivă, străină însă de voința acesteia, respectiv nerealizarea de venituri, ca o consecință a avansării unor cheltuieli pentru aceste servicii. Mai mult, se ignoră contextul economic și comportamentul conjunctural al consumatorilor, factori de natură să afecteze vânzările oricărui agent economic, independent de toate diligențele depuse de acesta în vederea promovării și comercializării produselor sale.

(...) ca efect al serviciilor furnizate de cele două societăți străine și, implicit, prin crearea și valorificarea site-urilor de promovare, contestatoarea a reușit să mențină nivelul veniturilor sale și să atragă noi clienți, cum ar fi: SC ... Sovata, SC ... SRL Gănești, SC ... SRL Alba Iulia, SC ... SRL".

Contestatoarea susține că organul de control a ignorat caracterul de plată în avans realizată pentru "serviciile de găzduire web", plată în baza căreia până în luna decembrie 2012 societatea a beneficiat serviciile respective, ulterior acestui moment contestatoarea suspendând obligațiile de plată ce îi incumbau, împrejurare care a îndreptățit partenerul străin să suspende la rândul său asigurarea acestor servicii. Cu alte cuvinte, suspendarea serviciilor s-a realizat în luna decembrie 2012, și nicidecum în luna iunie 2009, astfel cum acreditează organul fiscal.

Societatea consideră că "o simplă eroare de înregistrare contabilă, imputată contestatoarei, nu este de natură a nega caracterul deductibil al cheltuielilor în discuție", și, invocând Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr.1752/2005 - Anexa Funcțiunea conturilor, susține că "înregistrarea contabilă, corectă sau eronată, are relevanță limitativă sau chiar nulă din punct de vedere fiscal, cu atât mai mult cu cât însăși reglementările contabile menționează, în mod expres, că funcțiunea conturilor este doar exemplificativă și nu limitativă".

4. Referitor la achiziția de materiale consumabile (tonere Konika Minolta Bizhub) de la SC ... SRL Satu Mare și de la furnizorul SC ... SRL Cluj Napoca, petenta susține că organul de control a realizat o analiză parțială a acestor aspecte, ignorând existența contractului de comodat înregistrat la contestatoare sub nr.../8.01.2010, în baza căruia contestatoarea a dobândit dreptul de folosință cu privire la "*echipamentul imprimantă profesională Konika Minolta, model Biz Hub C 451*", astfel încât susținerile organului fiscal cu privire la incompatibilitatea tehnică între tonerele achiziționate de contestatoare și imprimantele utilizate de aceasta în activitatea sa de producție, sunt lipsite de fundament.

Societatea precizează că motivul pentru care a achiziționat cantități importante de consumabile de la cele două societăți mai sus menționate, este prețul avantajos al acestora, net inferior celui practicat de dealer-ul autorizat.

5. Referitor la înregistrarea unor cheltuieli privind activele cedate deductibile fiscal, în sumă de ... lei, urmare înstrăinării imobilului deținut în Cluj Napoca, în baza facturii nr.MS ... /21.06.2011 și a contractului de vânzare-

cumpărare autentificat sub nr.... /21.06.2011, petenta susține că organul fiscal a reținut în mod greșit că "imobilul a fost înregistrat în evidența contabilă a unității la valoarea de achiziție, respectiv suma de ... lei", în condițiile în care a fost cumpărat cu prețul de ... lei, astfel cum rezultă din contract.

Prin urmare, petenta susține că "suma de ... lei reținută ca fiind aferentă diferențelor din reevaluarea imobilului a fost calculată eronat, impunându-se diminuarea acesteia cu suma de ... lei, reprezentând diferența dintre valoarea reală de achiziție a imobilului și cea reținută eronat de organele de control".

Pe de altă parte, contestatoarea invocă faptul că "reevaluarea aferentă anului 2005, în suma de ... lei, presupune o amortizare lunară de ... lei, ceea ce impune concluzia că pe perioada 2005-2009, respectiv 48 de luni, amortizarea deductibilă era în sumă de ... lei, sumă care, dedusă din prima reevaluare de ... lei și cumulată cu a doua reevaluare în suma de ... lei, conduc la un rezultat de ... lei - valoare impozabilă cu 16%, în totală contradicție cu suma stabilită în mod eronat de organul fiscal".

6. În legătură cu înregistrarea, în luna iulie 2011, a cheltuielilor în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, urmare realizării unor lucrări de instalații de către prestatorul SC ... SRL Satu Mare, contestatoarea susține că sunt aplicabile textele legale invocate la pct.1 din contestație cu privire la nerespectarea de către organul fiscal a obligației de a exercita rolul activ și de a verifica materialele încorporate și lucrările realizate de executantul SC ... SRL Satu Mare.

Potrivit petentei organul fiscal contestă realitatea executării respectivelor lucrări, deși există documente justificative reprezentate de contractul de execuție lucrări nr.... /04.07.2011, facturi fiscale și devizul de lucrări pentru instalația de încălzire centrală, refuzându-se, fără temei, recunoașterea caracterului deductibil a cheltuielilor respective.

Societatea susține că în facturile emise de prestator este evidențiată atât contravaloarea manoperei efective, cât și contravaloarea produselor livrate și montate efectiv, cum ar fi: țevi, fittinguri, robinete, calorifere, toate aceste componente ale instalației regăsindu-se efectiv la sediul contestatoarei.

7. Având în vedere principiul *accessorium sequitur principale* și argumentele din contestație care, potrivit petentei, sunt de natură a proba netemeinicia și, implicit, inexistența creanței fiscale reținute în sarcina contestatoarei sub aspectul debitelor principale (impozit pe profit, TVA), petenta consideră că nici accesoriile aferente acestor debite nu sunt datorate.

8. Contestatoarea invocă faptul că temeiul juridic al căii de atac se completează cu disp. art.205 alin.1-2, art.206 și art.207 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

Publice Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la *S.C. ... S.R.L. din ...*, ca urmare a solicitării transmise de Garda Financiară Mureș cu adresa nr.... /07.06.2012, înregistrată la D.G.F.P. Mures sub nr.... /08.06.2012, iar la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.... /11.06.2012 (cu care a fost transmis Procesul verbal nr.... /06.06.2012), au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr..../22.01.2013 și Decizia de impunere nr..../22.01.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, în care au fost redată următoarele constatari:

Referitor la impozitul pe profit (Cap.III pct.1 lit.a) - e) din raportul de inspecție fiscală)

a) Referitor la relația comercială cu SC ... SRL, respectiv cu SC ...

SRL

• În luna octombrie 2009 societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli privind serviciile executate de terți (cont 628) în suma totală de ... lei, considerate deductibile fiscal, și a dedus TVA în sumă totală de ... lei în baza unor facturi fiscale emise de SC ... SRL, reprezentând "Lucrări de reparație și întreținere", contravaloarea acestora fiind achitată în numerar.

La verificarea efectuată de comisarii Gărzii Financiare Mureș, SC ... SRL nu a prezentat un contract și nici un alt document prin care să facă dovada efectuării lucrărilor de către SC ... SRL, fapt care reiese și din notele explicative date de administratorul, respectiv directorul societății verificate.

Organele de inspecție fiscală au reținut că SC ... SRL a făcut obiectul unei inspecții fiscale privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 10.02.2009 - 31.12.2009 (care include și perioada în care SC ... SRL ar fi efectuat achiziții de la această societate), fiind întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.... /05.05.2010 în care s-a reținut că administratorul SC ... SRL a declarat comisariilor Gărzii Financiare Mureș că nu a desfășurat personal nici un fel de activitate economică în numele societății la care deține calitatea de administrator, că nu deține actele și documentele financiar contabile ale acesteia și că nu a împuternicit nicio persoană care să desfășoare activități economice în numele SC ... SRL.

De asemenea administratorul SC ... SRL a declarat comisariilor Gărzii Financiare Mureș că nu a depus la organul fiscal teritorial (AFP ...) declarații privind impozitele și taxele datorate bugetului de stat, nu recunoaște nicio semnătură de pe declarațiile depuse, menționând că nu cunoaște persoana care a depus în numele SC ... SRL Decontul de TVA aferent trim.IV 2009 și Declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul României (D394) aferentă sem.II 2009, din investigațiile efectuate de comisari rezultând că aceste declarații, depuse la AFP ..., au fost semnate de un expert contabil din Corpul experților contabili filiala Sibiu.

Organele de inspecție fiscală au reținut ca referitor la aspectele constatate la SC ... SRL ..., comisarii Gărzii Financiare Mureș au sesizat organele de cercetare penală cu Adresa nr.... /26.02.2010.

• În perioada februarie - decembrie 2009 SC ... SRL a înregistrat în

evidența contabilă contravaloarea a 28 (douăzeci și opt) de facturi fiscale emise de SC ... SRL Ludus în valoare totală de ... lei și TVA aferentă în quantum total de ... lei, reprezentând servicii de promovare produse, servicii de transport, revizii și reparat mașini de sudat, de injectat, achiziții de polietilenă.

La control s-a constatat că serviciile achiziționate au fost înregistrate în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" în perioada februarie - decembrie 2009, iar folia de polietilenă achiziționată a fost înregistrată inițial în contul 301 "Materii prime", în trim.I 2010 fiind înregistrate cheltuieli cu materiile prime (cont 601), considerate deductibile fiscal.

Organele de inspecție fiscală au reținut că pentru justificarea achizițiilor de bunuri și servicii anterior menționate, societatea verificată a prezentat Contractul nr.... /28.11.2009 încheiat între SC ... SRL, în calitate de prestator, și SC ... SRL, în calitate de beneficiar, având ca obiect "revizia și repararea mașinilor și utilajelor aflate în patrimoniul SC ... SRL (...)" - contract cu caracter general, fără a menționa elemente concrete cum ar fi termene de execuție a lucrărilor, tarife practicate, etc., iar pentru serviciile care apar ca fiind achiziționate de la SC ... SRL unitatea verificată nu a prezentat nici un document (contract/comanda pentru serviciile de transport, respectiv promovare produse, situații de lucrări, rapoarte de lucru, etc.), prin care să se facă dovada efectuării lucrărilor.

Din informațiile existente pe pe portalul www.fiscnet.ro organele de control au reținut ca SC ... SRL are activitatea suspendată începând cu data de09.2009, fiind scoasă din evidența ca plătitoare de TVA începând cu data de 01.10.2009, iar pentru anul 2009 SC ... SRL declară că nu desfășoară activitate, declarațiile sale fiind depuse cu zero.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că pentru tranzacțiile derulate cu SC ... SRL și SC ... SRL, societatea verificată nu face dovada realizării operațiunilor, fiind încălcate prevederile art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile pct.2 din Anexa 1 a O.M.E.F. nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile.

Având în vedere prevederile art.21 alin.(4) lit.f) și lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au stabilit că suma totală de ... lei (... lei + ... lei) reprezintă **cheltuieli nedeductibile fiscal**, cu care se va majora profitul impozabil aferent anului 2009, respectiv trim.I 2010.

b) În perioada ianuarie - iunie 2009 societatea a înregistrat cheltuieli de exploatare în sumă totală de ... lei, evidențiate în contul 612 "Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile" în baza a 6 (șase) facturi emise de ... LTD Nicosia, Cipru, reprezentând "T7 Package Dedicated Server Rentel - Monthly Fee" (servicii de găzduire pe servere dedicate), contravaloarea acestora fiind achitată în numerar.

Pentru justificarea serviciilor de găzduire pe un server dedicat, anterior menționate, societatea a prezentat organelor de control Contractul cadrul

încheiat cu ... LTD Cipru.

De asemenea, în perioada martie - iunie 2011 societatea a înregistrat cheltuieli de exploatare în sumă totală de ... lei, evidențiate în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" în baza a 2 (două) facturi emise de ... LTD Cipru, reprezentând "Development plan - agreement ... /01.03.2011", respectiv "Management, Development & Consulting for ECommerce Platform - signed agreement ... /2011".

Societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală Acordul de dezvoltare personalizată a comerțului electronic ... /01.03.2011 și Anexa A - Specificații funcționale parte a contractului încheiat între SC ... SRL ("Client") și ... LIMITED ("Dezvoltator").

Din adresa întocmită de SC ... SRL în data de 05.12.2012, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.... /11.12.2012, iar la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.... /12.12.2012, și din discuțiile purtate cu directorul societății, organele de control au reținut că unitatea are intenția ("va avea un magazin online") de a comercializa în sistem electronic produse pentru bebeluși: pătuțuri, carucioare, scaune pentru masină, biciclete și triciclete, etc.

Având în vedere cele de mai sus, organele de control au reținut că în perioada supusă verificării societatea nu a efectuat achiziții de produse de natura celor de mai sus, respectiv nu a facturat mărfuri de acest tip, unitatea nu a avut în perioada verificată personal încadrat pe funcția de consultant vânzări, iar potrivit Actului constitutiv al societății activitatea de comerț electronic nu face parte din activitățile autorizate ale SC ... SRL.

Referitor la explicațiile scrise date de reprezentantul SC ... SRL, organele de control au reținut următoarele:

- deși în Nota explicativă dată, reprezentantul societății susține că prin aplicația tip magazin online vinde produse parafarmaceutice, SC ... SRL nu a făcut dovada, la data controlului, că în perioada verificată magazinul online a fost funcțional, și putea fi accesibil potențialilor săi clienți;

- din documentele financiar contabile puse la dispoziție, organele de control au reținut că vânzările efectuate de SC ... SRL în perioada supusă controlului au fost efectuate către clienți tradiționali, nefiind prezentate documente care să indice care sunt "clienții din toată țara" care au contactat societatea în perioada ianuarie - iunie 2009, perioadă în care au fost achiziționate serviciile de la ... LTD, sau documente care să ateste efectuarea de vânzări online.

La control s-a reținut că operațiunea de găzduire web pe servere dedicate (provenind de la ... LTD) s-a realizat doar până în luna iunie 2009, serviciile respective fiind suspendate din considerente financiare, astfel că începând cu luna iunie 2009, în absența serviciilor de găzduire web, aplicația informatică privind vânzarea electronică de produse nu putea fi exploatată ulterior prin intermediul unui site electronic.

Din adresa întocmită de SC ... SRL în data de 05.12.2012, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.... /11.12.2012, organele de control au

reținut că aplicația respectivă (achiziționată în luna iunie 2011) nu este exploatată încă, unitatea aflându-se în stadiul de introducere produse în catalogul online, fiind precizată doar intenția societății de a avea un magazin online (comerț electronic) pentru vânzarea de produse parafarmaceutice.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că cheltuielile cu serviciile achiziționate de societatea verificată de la ... LTD nu sunt aferente veniturilor impozabile din anul 2009, ci trebuiau evidențiate de SC ... SRL în debitul contului 471 "Cheltuieli înregistrate în avans", recunoașterea acestor cheltuieli ca fiind deductibile urmând a se efectua în exercițiile fiscale în care unitatea va realiza venituri certe.

Totodată, având în vedere prevederile pct.72 și 86 din Anexa 1 Secțiunea 8 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, coroborat cu prevederile art.24 alin.(10) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de control au reținut că cheltuielile aferente achiziționării aplicației informatice de la ... LTD Cipru au fost înregistrate eronat în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", aceasta reprezentând o imobilizare necorporală care se poate recupera din punct de vedere fiscal pe calea amortizării în perioadele în care imobilizarea contribuie la realizarea de venituri prin exploatarea ei.

Având în vedere prevederile art.19 alin.(1) și ale art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au reținut că la calculul profitului impozabil aferent anilor 2009 și 2011 sunt **nedeductibile fiscal cheltuielile în suma de totală de ... lei (... lei + ... lei).**

c) În perioada mai 2010 - februarie 2011, respectiv în luna mai 2011, societatea verificată a achiziționat materiale consumabile constând în tonere Konica Minolta Bizhub C451/TN-411K (334 bucăți, respectiv 90 bucăți), în baza unor facturi emise de SC ... SRL Satu Mare în valoare totală de ... lei și TVA în sumă de ... lei, respectiv în baza facturii nr.... /31.05.2011 emisă de SC ... SRL Cluj Napoca, în valoare de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Pentru materialele achiziționate, sus menționate, societatea a înregistrat în perioada iunie 2010 - februarie 2011, respectiv în luna iunie 2011, cheltuieli privind alte materiale consumabile în sumă de ... lei, respectiv în sumă de ... lei.

Organele de control au reținut că facturile de achiziții în cauza nu conțin date cu privire la expediția materialelor respective, nefiind înscris numele și datele de identificare ale delegatului, respectiv mijlocul de transport cu care s-a efectuat transportul.

La control s-a constatat că unitatea deține în gestiune și utilizează pentru realizarea producției de ambalaje din hârtie (pungi din hârtie pentru medicamente și autocolante) o imprimantă Konica Minolta de tip Bizhub C253, pentru care SC ... SRL, în calitate de client, a încheiat cu SC ... SRL, în calitate de furnizor, Contractul nr.... /12.06.2008, respectiv Actul aditional nr..../01.11.2012.

Contractul mentionat are ca obiect asigurarea asistenței tehnice și livrarea de materiale consumabile de către executant, în baza achitării unui tarif lunar și a contravalorii materialelor de către client, în contract fiind prevăzută obligația clientului de a utiliza numai consumabile și piese de schimb originale achiziționate de la furnizor.

Cu adresa nr.... /10.12.2012 D.G.F.P. Mureș – Activitatea de Inspectie Fiscala a solicitat de la SC ... SRL informatii tehnice privind compatibilitatea tonerului de tipul Bizhub C451/TN-411K cu imprimanta Konica Minolta Bizhub C253, utilizata de unitatea verificata pentru realizarea productiei de pungi din hartie pentru medicamente si etichete personalizate autocolante.

Din informațiile comunicate de SC ... SRL cu adresa înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.... /08.01.2013 organele de control au reținut că tonerele Konica Minolta Bizhub C451/TN-411K, care figurează ca fiind achiziționate de societatea verificata de la SC ... SRL și SC ... SRL, nu sunt compatibile cu imprimanta deținută de SC ... SRL.

Totodată, la control s-a constatat că în întreaga perioadă verificată, în baza Contractului nr.... /12.06.2008, SC ... SRL a furnizat materialele consumabile necesare funcționării imprimantei Bizhub C253 deținute de SC ... SRL, compatibile cu aceasta.

Referitor la explicațiile directorului societății privind utilizarea tonerelor achiziționate atât pentru producția de etichete și printare de pungi, cât și pentru flyere publicitare, organele de inspecție fiscală au reținut că potrivit balanței de verificare întomite la 31.12.2010, în anul 2010 nu au fost înregistrate în evidența contabilă a societății verificate cheltuieli de reclamă și publicitate, iar potrivit balanței de verificare încheiată la 31.12.2011 în anul 2011 au fost înregistrate în contul 623 "Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate" cheltuieli în sumă totală de ... lei.

Din analiza comparativă a cheltuielilor cu materiile prime și materialele consumabile înregistrate anual de societatea verificată în perioada 2009 – 2011, urmare achizițiilor efectuate de la SC ... SRL și SC ... SRL, cu valoarea producției de ambalaje din hârtie și material plastic obținută de unitate, organele de control au concluzionat că tonerele Konica Minolta Bizhub C451/TN-411K care figurează ca fiind achiziționate de la societățile mentionate, incompatibile din punct de vedere tehnic cu imprimanta utilizată de SC ... SRL, nu se regăsesc în producția realizată de societate în anii în care au fost înregistrate cheltuielile respective, iar unitatea nu poate face dovada realizării operațiunilor înscrise în facturile în cauză, fiind încălcate prevederile art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere prevederile art.19 alin.(1) și ale art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au stabilit că suma totală de ... lei (... lei + ... lei) reprezintă **cheltuieli nedeductibile fiscal**, cu care se va majora baza impozabilă a impozitului pe profit astfel:

- cu suma de ... lei pentru perioada trim.I-III 2010;
- cu suma de ... lei pentru trim.IV 2010;
- cu suma de ... lei pentru anul fiscal 2011.

d) În luna iunie 2011, în baza Contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr.... /21.06.2011 și a facturii nr.MS ... /21.06.2011 în valoare de ... lei, SC ... SRL a vândut unei persoane fizice imobilul deținut în loc Cluj-Napoca, str.... , nr.... , bloc ..., scara ..., etaj ..., ap...., la scoaterea din gestiune a imobilului vândut societatea înregistrând cheltuieli privind activele cedate, deductibile fiscal, în sumă de ... lei, în baza notei contabile .../30.06.2011, astfel: 6583 "Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital" = 2122 "Construcții" ... lei

Organele de control au constatat că imobilul respectiv, achiziționat de societatea verificată în luna iulie 2002 de la două persoane fizice la valoarea de achiziție de ... USD și înregistrat în evidența contabilă la această valoare (... lei), a fost supus unor reevaluări, valoarea lui fiind majorată după cum urmează:

- cu suma de ... lei, ca urmare a reevaluării efectuate în luna decembrie 2005;

- cu suma de ... lei, ca urmare a reevaluării efectuate în luna decembrie 2009.

Având în vedere prevederile art.22 alin.(5¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au stabilit că suma de ... lei reprezentând diferența din reevaluarea imobilului, **va majora baza impozabilă pentru calculul impozitului pe profit** pentru anul 2011.

e) În luna iulie 2011 SC ... SRL a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile (cont 628) contravaloarea unor lucrări de instalații încălzire centrală, în valoarea totală de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei în baza facturii nr.... /05.07.2011 emisă de SC ... SRL Satu Mare.

La control s-a constatat că în vederea executării lucrărilor sus menționate a fost întocmit contractul de execuție de lucrări nr.... /04.07.2011 între SC ... SRL, în calitate de executant, și SC ... SRL în calitate de beneficiar, precum și devizul de lucrări pentru instalația de încălzire centrală în care sunt înscrise o serie de lucrări (stație reglare pardoseală, cutie distribuitor pardoseală, convectoare pardoseală tip Purmo, adeziv sapă, radiatoare pentru băcătarie, garaj, hol sus, hol jos, cele trei camere, radiatoare scăriță baie sus, radiatoare scăriță baie jos) care nu se regăsesc la sediul social, respectiv la punctul de lucru a societății verificate, niciunul din cele două spații nefiind dotat cu încălzire prin pardoseală.

În urma vizitării sediului (imobil care nu este prevăzut cu etaj) și a punctului de lucru al SC ... SRL, organele de inspecție fiscală nu au identificat instalația de încălzire centrală prin pardoseală în cauză și au reținut că societatea nu a făcut dovada utilizării acesteia în folosul activității sale economice.

Având în vedere prevederile art.19 alin.(1) și ale art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au stabilit că suma de ... lei reprezintă **cheltuieli**

nedeductibile fiscal, cu care se va majora profitul impozabil aferent anului 2011.

Având în vedere constatările de mai sus, consemnate la Cap.III "Impozitul pe profit" lit.a), b), c), d) și e) din raportul de inspecție fiscală, potrivit cărora au fost reținute ca fiind nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei + ... lei + ... lei +... lei) organele de control au procedat la stabilirea corectă a bazei impozabile aferent perioadei verificate, fiind stabilit un **impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei**, respectiv fiind **anulată pierderea fiscală declarată de societate pentru anul fiscal 2011** (... lei) (anexa nr.24 la raportul de inspecție fiscală).

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit anterior menționat, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la control au fost calculate **dobanzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de ... lei și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de ... lei**, modul de determinare al acestora fiind prezentat în anexa nr.25 la raportul de inspecție fiscală.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată (Cap.III pct.2 lit.a) - d) din raportul de inspecție fiscală)

a) Potrivit constatarilor consemnate la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" lit.a) din raportul de inspecție fiscală, în luna octombrie 2009 SC ... SRL a dedus TVA în sumă totală de ... lei în baza unor facturi emise de SC ... SRL ..., reprezentând lucrări de reparații și întreținere, pentru care societatea verificată nu a prezentat contract și nici un alt document prin care să se facă dovada efectuării lucrărilor respective.

De asemenea, în perioada februarie - decembrie 2009 societatea a dedus TVA în sumă totală de ... lei în baza unor facturi emise de SC ... SRL Ludus, reprezentând servicii de promovare produse, servicii de transport, revizii și reparat mașini de sudat, de injectat, achiziții de polietilenă - servicii pentru care unitatea verificată nu a prezentat nici un document privind realitatea prestării.

În conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile Decizie nr.V din01.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, la control s-a stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru **TVA în sumă totală de ... lei** (... lei + ... lei), această sumă fiind stabilită ca **obligație suplimentară de plată**.

b) Deficiența prezentată la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" lit.c) din raportul de inspecție fiscală, respectiv faptul că tonerele Konica Minolta Bizhub C451/TN-411K care figurează ca fiind achiziționate de societatea verificată de la SC ... SRL și SC ... SRL în perioada mai 2010 - mai 2011, incompatibile din punct de vedere tehnic cu imprimanta utilizată de SC ... SRL, nu se regăsesc în producția realizată de societate, unitatea nefăcând dovada

utilizării lor în cadrul activității sale economice, are influența și asupra taxei pe valoarea adăugată, organele de control reținând că societatea a **dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată în suma totală de ... lei** (... lei + ... lei) aferentă achizițiilor respective, fiind încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

c) La control s-a constatat că în luna octombrie 2009 societatea a dedus TVA în sumă de ... lei în baza facturii nr.... /... .09.2010 emisă de ... IFN SA, reprezentând valoarea reziduală pentru autoturismul marca Audi A4, încălcând prevederile art.145¹ alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca atare, organele de control au stabilit **taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei**.

d) Constatatarea redată la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" lit.e) din raportul de inspecție fiscală are influența și asupra taxei pe valoarea adăugată, în sensul că organele de control au constatat că societatea a dedus nejustificat TVA în sumă de ... lei în baza facturii nr.... /05.07.2011 emisă de SC ... SRL Satu Mare reprezentând contravaloarea unor lucrări de instalații încălzire centrală care nu se regăsesc la sediul social (farmacie) sau la punctul de lucru (atelier de producție) al societății verificate, nefiind utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Având în vedere prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit ca **datorată taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei**.

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată stabilite suplimentar **în suma totală de ... lei** (... lei + ... lei + ... lei + ... lei), în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la control au fost calculate **dobanzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei**, modul de determinare al acestora fiind prezentat în anexa nr.29 la raportul de inspecție fiscală.

Întrucât faptele redată la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" lit.a) și lit.c) și pct.2 "Taxa pe valoarea adăugată" lit.a) și lit.b) din raportul de inspecție fiscală ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, prin adresa nr.91/23.01.2013 organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Mureș - în completare la sesizarea penală nr.... /MS/07.06.2012 întocmită de Garda Financiară Mureș -, solicitând efectuarea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de textul articolului anterior menționat, în acest sens fiind

întocmit Procesul verbal nr.../21.01.2013, care constituie anexa nr.28 la raportul de inspecție fiscală.

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

Urmare inspecției fiscale efectuate la **S.C. ... S.R.L. din ...**, organele de control ale D.G.F.P. Mures - Activitatea de Inspecție Fiscală au întocmit **Raportul de inspecție fiscală nr.../22.01.2013** în baza căruia au emis **Decizia de impunere nr.../22.01.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală** prin care au stabilit în sarcina unității obligații fiscale suplimentare în suma totală de **... lei**, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit, stabilit suplimentar urmare constatărilor consemnate la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" lit.a), b), c), d) și e) din raportul de inspecție fiscală;

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

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

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată, stabilită suplimentar urmare constatărilor redată la Cap.III pct.2 "Taxa pe valoarea adăugată" lit.a), b), c) și d) din raportul de inspecție fiscală;

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

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

În vederea soluționării contestației formulate de SC ... SRL din ... împotriva actelor administrativ fiscale anterior menționate, cu adresa nr..... /... 61/01.04.2013 organele de inspecție fiscală au comunicat "*cuantumul obligațiilor fiscale accesorii aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată, după cum urmează:*

- *pentru impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei (pentru care au fost sesizate organele de cercetare penală), majorările/dobânzile de întârziere sunt în cuantum de ... lei, iar penalitățile de întârziere sunt în cuantum de ... lei (Anexa nr.1);*

- *pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei (pentru care au fost sesizate organele de cercetare penală), majorările/dobânzile de întârziere sunt în cuantum de ... lei, iar penalitățile de întârziere sunt în cuantum de ... lei (Anexa nr.2);*

- *pentru impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei (Capitolul III pct.1 - lit.b), lit.d) și lit.e)), majorările/dobânzile de întârziere sunt în cuantum de ... lei, iar penalitățile de întârziere sunt în cuantum de ... lei;*

- *pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei (Capitolul III pct.4 - lit.c) și lit.d)), majorările/dobânzile de întârziere sunt în cuantum de ... lei, iar penalitățile de întârziere sunt în cuantum de ... lei (Anexa nr.3)".*

Din constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.../22.01.2013, în funcție de care s-a procedat la defalcarea obligațiilor fiscale stabilite în sarcina SC ... SRL prin Decizia de impunere nr.../22.01.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, potrivit celor de mai sus, și având în vedere argumentele societății contestatoare din contestația formulată, în raport de prevederile legale în vigoare, se rețin următoarele:

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

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

cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Brasov, prin Serviciul Solutionare Contestatii, se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei, în condițiile în care pentru constatarile în baza carora au fost stabilite suplimentar aceste obligatii fiscale, consemnate în Raportul de inspectie fiscala nr.../22.01.2013 și Decizia de impunere nr.../22.01.2013, organele de control au sesizat organele în drept cu privire la existenta indicilor savârșirii unor infractiuni.

În fapt, - potrivit constatării redată la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" lit.a) și pct.2 "Taxa pe valoarea adăugată" lit.a) din raportul de inspecție fiscală -, în luna octombrie 2009 societatea a înregistrat în evidenta contabila cheltuieli privind serviciile executate de terți (cont 628) în suma totala de ... lei, considerate deductibile fiscal, și a dedus TVA în sumă totală de ... lei în baza unor facturi fiscale emise de SC ... SRL ..., reprezentând "Lucrări de reparație și întreținere", contravaloarea acestora fiind achitată în numerar.

Organele de inspecție fiscală au reținut că la verificarea efectuată de comisarii Gărzii Financiare Mureș la SC ... SRL din ..., în urma căreia a fost întocmit Procesul-verbal nr... /06.06.2012, societatea verificată nu a prezentat un contract și nici un alt document prin care să facă dovada efectuării lucrărilor de către SC ... SRL, fapt care reiese și din notele explicative date de administratorul SC ... SRL în data de 05.06.2012, respectiv directorul societății verificate în data de 07.01.2013.

Organele de inspecție fiscală au reținut că SC ... SRL a făcut obiectul unei inspecții fiscale privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 10.02.2009 - 31.12.2009 (care include și perioada în care SC ... SRL ar fi efectuat achiziții de la această societate), fiind întocmit Raportul de inspecție fiscală nr... /05.05.2010 în care s-a consemnat că administratorul SC ... SRL a declarat comisarilor Gărzii Financiare Mureș că nu a desfășurat personal

nici un fel de activitate economică în numele societății la care deține calitatea de administrator, că nu deține actele și documentele financiar contabile ale acesteia și că nu a împuternicit nicio persoană care să desfășoare activități economice în numele SC ... SRL.

De asemenea administratorul SC ... SRL a declarat comisarilor Gărzii Financiare Mureș că nu a depus la organul fiscal teritorial (AFP ...) declarații privind impozitele și taxele datorate bugetului de stat, nu recunoaște nicio semnătură de pe declarațiile depuse, menționând că nu cunoaște persoana care a depus în numele SC ... SRL Decontul de TVA aferent trim.IV 2009 și Declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul României (D394) aferentă sem.II 2009, din investigațiile efectuate de comisari rezultând că aceste declarații, depuse la AFP ..., au fost semnate de un expert contabil din Corpul experților contabili filiala Sibiu.

Organele de inspectie fiscala au retinut ca referitor la aspectele constatate la SC ... SRL ..., comisarii Gărzii Financiare Mureș au sesizat organele de cercetare penală cu Adresa nr.... /26.02.2010.

Totodată, la control s-a constatat că în perioada februarie - decembrie 2009 SC ... SRL a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea a 28 (douăzeci și opt) de facturi fiscale emise de **SC ... SRL Ludus** în valoare totală de ... lei și TVA aferentă în cuantum total de ... lei, reprezentând servicii de promovare produse, servicii de transport, revizii și reparat mașini de sudat, de injectat, achiziții de polietilenă.

Referitor la documentele justificative pentru achizițiile de bunuri și servicii anterior menționate, în nota explicativă dată organelor de control directorul SC ... SRL susține că există facturi pentru toate produsele, pentru achiziționarea acestora nefiind necesare contracte, iar pentru presările de servicii există un contract încheiat cu SC ... SRL.

Societatea verificată a prezentat organelor de inspecție fiscală Contractul nr.... /28.11.2009 încheiat între SC ... SRL, în calitate de prestator, și SC ... SRL, în calitate de beneficiar, având ca obiect "revizia și repararea mașinilor și utilajelor aflate în patrimoniul SC ... SRL (...)", contractul având un caracter general, fără a menționa elemente concrete cum ar fi termene de execuție a lucrărilor, tarife practicate, etc., iar pentru serviciile care apar ca fiind achiziționate de la SC ... SRL unitatea verificată nu a prezentat nici un document (contract/comanda pentru serviciile de transport, respectiv promovare produse, situații de lucrări, rapoarte de lucru, etc.), prin care să se facă dovada efectuării lucrărilor, fapt care rezultă și din Nota explicativă dată de administratorul SC ... SRL în data de 05.06.2012 comisarilor Gărzii Financiare Mureș.

Din informațiile existente pe pe portalul www.fiscnet.ro organele de control au reținut ca SC ... SRL are activitatea suspendată începând cu data de09.2009, fiind scoasă din evidența ca plătitoare de TVA începând cu data de 01.10.2009, iar pentru anul 2009 SC ... SRL declară că nu desfășoară activitate, declarațiile sale fiind depuse la organul fiscal cu zero.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că pentru tranzacțiile

derulate cu SC ... SRL și SC ... SRL, societatea verificată nu face dovada realizării operațiunilor, fiind încălcate prevederile art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile pct.2 din Anexa 1 a O.M.E.F. nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile.

Având în vedere prevederile art.21 alin.(4) lit.f) și lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au stabilit că suma totală de ... lei (... lei + ... lei) reprezintă **cheltuieli nedeductibile fiscal**, cu care se va majora profitul impozabil aferent anului 2009, respectiv trim.I 2010.

Totodată, în conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile Decizie nr.V din01.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, la control s-a stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei), această sumă fiind stabilită ca **obligatie suplimentară de plată**.

Potrivit constatării redată la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" lit.c) și pct.2 "Taxa pe valoarea adăugată" lit.b) din raportul de inspecție fiscală -, în perioada mai 2010 - februarie 2011, respectiv în luna mai 2011, societatea verificată a achiziționat materiale consumabile constând în tonere Konica Minolta Bizhub C451/TN-411K (334 bucăți, respectiv 90 bucăți), în baza unor facturi emise de SC ... SRL Satu Mare, respectiv în baza facturii nr.... /31.05.2011 emisă de SC ... SRL Cluj Napoca, înregistrând cheltuieli deductibile fiscal în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei) și TVA deductibilă în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei).

Organele de control au reținut că facturile de achiziții sus menționate nu conțin date cu privire la expeditia materialelor respective, nefiind înscris numele și datele de identificare ale delegatului, respectiv mijlocul de transport cu care s-a efectuat transportul.

La control s-a constatat că unitatea deține în gestiune și utilizează pentru realizarea producției de ambalaje din hârtie (pungi din hârtie pentru medicamente și autocolante) o imprimantă Konica Minolta de tip Bizhub C253, pentru care SC ... SRL, în calitate de client, a încheiat cu SC ... SRL, în calitate de furnizor, Contractul nr.... /12.06.2008, respectiv Actul aditional nr.1/01.11.2012.

Contractul menționat are ca obiect asigurarea asistenței tehnice și livrarea de materiale consumabile de către executant, în baza achitării unui tarif lunar și a contravalorii materialelor de către client, în contract fiind prevăzută obligația clientului de a utiliza numai consumabile și piese de schimb originale achiziționate de la furnizor.

Cu adresa nr.... /10.12.2012 D.G.F.P. Mures – Activitatea de Inspectie Fiscala a solicitat de la SC ... SRL informatii tehnice privind compatibilitatea tonerului de tipul Bizhub C451/TN-411K cu imprimanta Konica Minolta Bizhub C253, utilizata de unitatea verificata pentru realizarea productiei

de pungi din hartie pentru medicamente si etichete personalizate autocolante.

Din informațiile comunicate de SC ... SRL cu adresa înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.... /08.01.2013 organele de control au reținut că tonerele Konica Minolta Bizhub C451/TN-411K, care figurează ca fiind achiziționate de societatea verificata de la SC ... SRL și SC ... SRL, nu sunt compatibile cu imprimanta deținută de SC ... SRL.

Totodată, la control s-a constatat că în întreaga perioadă verificată, în baza Contractului nr.... /12.06.2008, SC ... SRL a furnizat materialele consumabile necesare funcționării imprimantei Bizhub C253 deținute de SC ... SRL, compatibile cu aceasta.

Referitor la explicațiile directorului societății privind utilizarea tonerelor achiziționate atât pentru producția de etichete și printare de pungi, cât și pentru flyere publicitare, organele de inspecție fiscală au reținut că potrivit balanței de verificare întocmite la 31.12.2010, în anul 2010 nu au fost înregistrate în evidența contabilă a societății verificate cheltuieli de reclamă și publicitate, iar potrivit balanței de verificare încheiată la 31.12.2011 în anul 2011 au fost înregistrate în contul 623 "Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate" cheltuieli în sumă totală de ... lei.

Din analiza comparativă a cheltuielilor cu materiile prime și materialele consumabile înregistrate anual de societatea verificată în perioada 2009 – 2011, urmare achizițiilor efectuate de la SC ... SRL și SC ... SRL, cu valoarea producției de ambalaje din hârtie și material plastic obținută de unitate, organele de control au concluzionat că tonerele Konica Minolta Bizhub C451/TN-411K care figurează ca fiind achiziționate de la societatile mentionate, incompatibile din punct de vedere tehnic cu imprimanta utilizată de SC ... SRL, nu se regăsesc în producția realizată de societate în anii în care au fost înregistrate cheltuielile respective, iar unitatea nu poate face dovada realizării operațiunilor înscrise în facturile în cauză, fiind încălcate prevederile art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere prevederile art.19 alin.(1) și ale art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au stabilit că suma totala de ... lei (... lei + ... lei) reprezinta **cheltuieli nedeductibile fiscal**, cu care se va majora baza impozabilă a impozitului pe profit astfel:

- cu suma de ... lei pentru perioada trim.I-III 2010;
- cu suma de ... lei pentru trim.IV 2010;
- cu suma de ... lei pentru anul fiscal 2011.

Totodată, organele de inspecție fiscală au reținut ca societatea a **dedus nejustificat taxa pe valoarea adaugata în suma totala de ... lei** (... lei + ... lei) aferentă achizițiilor respective, fiind încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, față de aspectele prezentate mai sus - constatate la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" lit.a) și lit.c) și pct.2 "Taxa pe valoarea adăugată" lit.a) și b) din raportul de inspecție fiscală - organele de control au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de ... lei, dobânzi/majorari de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei, penalitati de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei, taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de ... lei, dobânzi/majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată ... lei, penalitati de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cuantumul acestora fiind determinat de organele de control în adresa nr..... /... 61/01.04.2013.

Întrucât faptele consemnate la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" lit.a) și lit.c) și pct.2 "Taxa pe valoarea adăugată" lit.a) și lit.b) din Raportul de inspecție fiscală nr.../22.01.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.../22.01.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, a fost întocmit **Procesul verbal nr.../21.01.2012**, prin **adresa nr.../23.01.2013** organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală **sesizând Parchetul de pe lângă Tribunalul Mureș** - în completare la Sesizarea penala nr.../MS/07.06.2012 întocmită de Garda Financiară Mureș -, în vederea efectuării cercetărilor ce se impun pentru constatarea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii anterior menționate.

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

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

[...]

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

În drept, în ceea ce privește obligațiile fiscale suplimentare în suma totală de ... lei, compuse din: impozitul pe profit în sumă de ... lei, dobânzile/majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei, penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei, respectiv taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, dobânzile/majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei și penalitățile de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei, mai sus menționate, în speta sunt incidente prevederile art.214 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră:

“(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existenta indiciilor savârșirii unei infracțiuni a carei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie data în procedura administrativa;

[...]

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

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr.... /22.01.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr... /22.01.2013 contestată, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Aceasta interdependență constă în faptul că în urma efectuării verificărilor, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada februarie - decembrie 2009 S.C ... S.R.L. a înregistrat în contabilitate cheltuieli în sumă totală de ... lei, precum și taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de ... lei aferente achizițiilor de bunuri și servicii care figurează ca fiind efectuate de SC ... SRL de la SC ... SRL și SC ... SRL, pentru care societatea verificată nu a prezentat documente justificative care să facă dovada realizării operațiunilor, influența fiscală a acestor constatări constând în diminuarea nejustificată de către societatea verificată a bazelor impozabile pentru calculul impozitului pe profit aferent perioadelor de referință, respectiv deducerea nejustificată a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, și implicit diminuarea obligațiilor de plată la bugetul de stat constând în impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată.

De asemenea, în perioada mai 2010 - februarie 2011, respectiv în luna mai 2011, societatea a majorat nejustificat cheltuielile deductibile cu suma de ... lei, respectiv taxa pe valoarea adăugată deductibilă cu suma de ... lei prin înregistrarea în contabilitate a achizițiilor de tonere Konica Minolta Bizhub C451/TN-411K pe care societatea verificată le-ar fi efectuat de la SC ... SRL și SC ... SRL, tonere care sunt incompatibile din punct de vedere tehnic cu imprimanta utilizată de SC ... SRL și nu se regăsesc în producția realizată de societate, unitatea nefăcând dovada utilizării lor în cadrul activității sale economice, efectul fiscal al acestei constatări constând în stabilirea eronată a impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată datorate bugetului de stat în perioadele de referință.

Astfel, organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Mureș Sesizarea penală nr.../23.01.2013 împreună cu Procesul verbal din nr.../21.01.2012 - în completare la Sesizarea penală nr... /MS/07.06.2012 întocmită de Garda Financiară Mureș -, prin care se solicită efectuarea cercetărilor ce se impun în

vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute la art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, **constatând un prejudiciu adus în dauna bugetului de stat, constând în impozit pe profit suplimentar în sumă totală de ... lei și taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă totală de ... lei, și care face obiectul atât a Deciziei de impunere nr.../22.01.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, cât și a contestației formulate împotriva acesteia de către SC ... SRL.**

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept „*penalul ține în loc civilul*” precum și faptul că în speță operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității acestora, respectiv a legăturii cu activitatea economică a petentei, nefiind însoțite de documente justificative.

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

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

Prin Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22, alin.(1) din Codul de Procedură Penală, potrivit cărora „*hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia*”.

Totodată, se reține că prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că „*în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]*”.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Direcția

Generală a Finanțelor Publice Mureș a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Mureș Sesizarea penală nr.91/23.01.2013 pentru a se face aplicațiunea art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că s-a constatat că societatea a **prejudiciat bugetul consolidat al statului cu suma de ... lei, reprezentând:**

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

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

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrăurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.**

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

A proceda astfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.108 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu toate consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată, iar aceste aspecte pot avea o înrăurire hotărâtoare asupra soluției cu urmează a fi dată în procedura administrativă.

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

cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214, alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”

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

"Dacă prin decizie se suspenda soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 213 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatorului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform pct. 2.2 - 2.4 din prezentele instrucțiuni".

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

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

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

D.G.R.F.P. Brasov prin Serviciul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina S.C. ... S.R.L. obligațiile fiscale menționate, în condițiile în

care societatea contestată prin argumentele aduse nu demonstrează o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

a) **În fapt**, la control s-a constatat (Cap.III pct.1 “Impozitul pe profit” lit.b) din raportul de inspecție fiscală) că în perioada ianuarie – iunie 2009 societatea a înregistrat cheltuieli de exploatare în sumă totală de ... lei, evidențiate în contul 612 « Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile » în baza a 6 (șase) facturi emise de ... LTD Nicosia, Cipru, reprezentând « T7 Package Dedicated Server Rentel – Monthly Fee » (servicii de găzduire pe servere dedicate), contravaloarea acestora fiind achitată în numerar.

Pentru justificarea serviciilor de găzduire pe un server dedicat, anterior menționate, societatea a prezentat organelor de control Contractul cadrul încheiat cu ... LTD Cipru.

De asemenea, la control s-a reținut că în perioada martie – iunie 2011 societatea a înregistrat cheltuieli de exploatare în sumă totală de ... lei, evidențiate în contul 628 « Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți » în baza a 2 (două) facturi emise de ... LTD Cipru, reprezentând « Development plan – agreement ... /01.03.2011 », respectiv « Management, Development & Consulting for Ecommerce Platform – signed agreement ... /2011 ».

Societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală Acordul de dezvoltare personalizată a comerțului electronic ... /01.03.2011 și Anexa A – Specificații funcționale parte a contractului încheiat între SC ... SRL (« Client ») și ... LIMITED (« Dezvoltator »).

La control s-a reținut că operațiunea de găzduire web pe servere dedicate (provenind de la ... LTD) s-a realizat doar până în luna iunie 2009, serviciile respective fiind suspendate din considerente financiare, astfel că începând cu luna iunie 2009, în absența serviciilor de găzduire web, aplicația informatică privind vânzarea electronică de produse nu putea fi exploatată ulterior prin intermediul unui site electronic.

Din adresa întocmită de SC ... SRL în data de 05.12.2012, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.... /11.12.2012, organele de control au reținut că aplicația respectivă (achiziționată în luna iunie 2011) nu este exploatată încă, unitatea aflându-se în stadiul de introducere produse în catalogul online, fiind precizată doar intenția societății de a avea un magazin online (comerț electronic) pentru vânzarea de produse parafarmaceutice.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că cheltuielile cu serviciile achiziționate de societatea verificată de la ... LTD nu sunt aferente veniturilor impozabile din anul 2009, ci trebuiau evidențiate de SC ... SRL în debitul contului 471 « Cheltuieli înregistrate în avans », recunoașterea acestor cheltuieli ca fiind deductibile urmând a se efectua în exercițiile fiscale în care unitatea va realiza venituri certe.

Totodată, având în vedere prevederile pct.72 și 86 din Anexa 1 Secțiunea 8 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, coroborat cu prevederile art.24 alin.(10) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal,

organele de control au reținut că cheltuielile aferente achiziționării aplicației informatice de la ... LTD Cipru au fost înregistrate eronat în contul 628 « Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți », aceasta reprezentând o imobilizare necorporală care se poate recupera din punct de vedere fiscal pe calea amortizării în perioadele în care imobilizarea contribuie la realizarea de venituri prin exploatarea ei.

Având în vedere prevederile art.19 alin.(1) și ale art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au reținut că la calculul profitului impozabil aferent anilor 2009 și 2011 sunt **nedeductibile fiscal cheltuielile în suma de totală de ... lei** (... lei + ... lei).

Prin contestatia formulata societatea susține că în privința serviciilor furnizate de cele două societăți cipriote, norma juridică invocată de organul de control, respectiv disp. Art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu este incidentă câtă vreme contestatoarea a urmărit efectiv scopul indicat de legiuitor, respectiv realizarea de venituri impozabile, în acest scop contestatoarea promovându-și imaginea prin intermediul web site-ului găzduit de servere dedicate (www.babyboo.ro).

Petenta invocă faptul că organul fiscal nu neagă realitatea serviciilor de “găzduire web” și costurile aferente acestor servicii, dar impută contestatoarei faptul că nu ar fi fost obținute venituri impozabile, acreditând ideea că “serviciile de găzduire” trebuie să genereze efecte economice I, raționament contrar regulilor specifice pentru servicii de promovare, reclamă și marketing.

In drept, potrivit art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, “*Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare*”.

Potrivit art.21 alin.(1) din același act normativ, “*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*”.

Potrivit prevederilor legale citate profitul impozabil aferent unei perioade fiscale se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Având în vedere cele prezentate anterior și documentele existente la dosarul cauzei, în soluționarea contestatiei se rețin următoarele aspecte:

- Potrivit constatării redată la Cap.III „Impozit pe profit” lit.b) din raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție au considerat cheltuielile în suma de ... lei înregistrate de societate în perioada ianuarie – iunie 2009 în baza a 6 (șase) facturi emise de ... LTD Nicosia, Cipru, reprezentând « T7 Package Dedicated Server Rentel – Monthly Fee » (servicii de găzduire pe

servere dedicate), respectiv cheltuielile în suma de ... lei înregistrate de societate în perioada martie – iunie 2011 în baza a 2 (două) facturi emise de ... LTD Cipru, reprezentând « Development plan – agreement ... /01.03.2011 », respectiv « Management, Development & Consulting for Ecommerce Platform – signed agreement ... /2011 », ca fiind nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, întrucât pe de o parte, operațiunea de găzduire web pe servere dedicate (provenind de la ... LTD) s-a realizat doar până în luna iunie 2009, serviciile respective fiind suspendate din considerente financiare, astfel că începând cu luna iunie 2009, în absența serviciilor de găzduire web, aplicația informatică privind vânzarea electronică de produse nu putea fi exploatată ulterior prin intermediul unui site electronic, iar pe de alta parte aplicația respectivă (achiziționată în luna iunie 2011) nu este exploatată încă, unitatea aflându-se în stadiul de introducere produse în catalogul online, fiind precizată doar intenția societății de a avea un magazin online (comerț electronic) pentru vânzarea de produse parafarmaceutice.

- Se retin precizarile organelor de control din Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr.... /06.08.2013, si anume :

“Pentru a fi functional programul informatic furnizat de ... LTD trebuia sa fie gazduit pe servere dedicate, ori serviciile de gazduire furnizate de ... LTD s-au realizat doar pana in luna iunie 2009, alte servicii de gazduire web nefiind inregistrate in evidenta contabila a SC ... SRL.

Software-ul furnizat de ... LTD este un produs informatic prin intermediul caruia societatea verificata urma sa realizeze vanzari on line de produse parafarmaceutice, in adresa emisa de SC ... SRL in data de 05.12.2012, reprezentantul SC ... SRL sustinand ca:

“- societatea noastra va avea un magazin online pentru vanzare de produse parafarmaceutice, magazine similar cu www.pcfarm.ro, www.farmaciatejara.ro, www.efarma.ro, www.webfarm.ro (...).”

In aceeasi adresa se specifica faptul ca “pentru moment” unitatea se afla in stadiul de introducere de produse in catalogul on line astfel ca site-ul nu era functional, nefiind accesibil potentialilor clienti la acea data (decembrie 2012).

In timpul controlului, atat in adresa emisa de SC ... SRL in data de 05.12.2012 (Anexa nr.11 la raportul de inspectie fiscala) cat si in nota explicativa data, societatea nu a indicat care este site-ul informatic prin care ar realiza vanzarea de produse parafarmaceutice. Site-ul www.babyboo.ro la care petenta face referire in contestatie, este un site care contine articole pentru bebelusi – carucioare, patuturi, scaune pentru masina, biciclete, triciclete, ori, in perioada supusa verificarii nu au fost achizitionate de catre SC ... SRL astfel de produse, care ulterior sa fie facturate clientilor. (...) nu se face dovada functionarii site-ului respectiv in perioada verificata.”

- În privința serviciilor furnizate de societățile cipriote, argumentul petentei potrivit caruia “*D.G.F.P. Mureș impută contestatoarei o împrerurare obiectivă, străină însă de voința acesteia, respectiv nerealizarea de*

venituri, ca o consecința a avansării unor cheltuieli pentru aceste servicii” nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, SC ... SRL recunoscând nerealizarea de venituri din aplicația informatică furnizată de ... LTD.

- Fata de argumentul contestației potrivit căreia “(...) *ca efect al serviciilor furnizate de cele două societăți străine și, implicit, prin crearea și valorificarea site-urilor de promovare, contestația a reușit să mențină nivelul veniturilor sale și să atragă noi clienți, cum ar fi: SC ... Sovata, SC ... SRL Gănești, SC ... SRL Alba Iulia, SC ... SRL*”, se rețin precizările organelor de inspecție fiscală din Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr... /06.08.2013, conform cărora:

“SC ... SRL Sovata, având CUI 13044149 a fost client al SC ... SRL în sem I 2011 și în luna ianuarie 2012, având ca obiect de activitate declarat “Activitatea de editare a cărților”.

SC ... SRL Gănești, având CUI 26060839, a fost client al SC ... SRL în lunile martie, mai și august 2012, având ca obiect de activitate declarat “Comert cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzarea predominantă de produse alimentare, băuturi și tutun”.

SC ... SRL ..., având CUI ... a fost client al SC ... SRL începând cu sem. I 2008, până în luna aprilie 2012, având ca obiect de activitate declarat “Comert cu ridicata al cerealelor, semintelor, furajelor și tutunului neprelucrat”.

Astfel nu se susține afirmatia petentei, cum ca SC ... SRL ar fi un client nou, acesta fiind un client tradițional, încă din anul 2008, anterior contractării de servicii web de la ... LTD din Cipru.

În ceea ce privește documentul anexat contestației, reprezentând o corespondență electronică cu SC ALBAPAM SRL Alba Iulia, arătăm ca email-urile prezentate sunt ulterioare perioadei verificate, respectiv data de01.2013, și se referă la oferta de pret pentru pungă pentru ambalat, și nu la produse destinate bebelușilor, (...). De altfel, SC ALBAPAM SRL nu apare în calitate de client al SC ... SRL în perioada verificată.

Astfel, nu există documente din care să rezulte faptul că acești clienți au contactat electronic SC ... SRL, prin intermediul unui site informatic, care are la bază aplicația informatică furnizată de ... LTD”.

- Referitor la susținerea petentei potrivit căreia organul de control a ignorat caracterul de plată în avans realizată pentru “serviciile de găzduire web” - plată în baza căreia până în luna decembrie 2012 societatea a beneficiat de serviciile respective, ulterior acestui moment contestația suspendând obligațiile de plată ce îi incumbău, împrejurare care a îndreptățit partenerul străin să suspende la rândul său asigurarea acestor servicii -, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care nu este justificată cu documente, petenta făcând confuzie între noțiunea de plată și cea de cheltuială.

Organele de inspecție fiscală au reținut că cheltuielile cu serviciile achiziționate de societatea verificată de la ... LTD nu sunt aferente veniturilor impozabile din anul 2009, ci trebuiau evidențiate de SC ... SRL în debitul

contului 471 « Cheltuieli înregistrate în avans », recunoașterea acestor cheltuieli ca fiind deductibile urmând a se efectua în exercițiile fiscale în care unitatea va realiza venituri.

În Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr... /06.08.2013, organele de control menționează :

“Cele șase facturi emise de ... LTD în perioada ianuarie – iunie 2009, reprezintă, conform specificațiilor înscrise în acestea, contravaloarea unei chirii lunare (“Rental – Montly Fee”), nu contravaloarea unor avansuri facturate pentru servicii de gazduire, așa cum susține petenta.

Unitatea verificată a beneficiat de servicii de gazduire web de la societatea din Cipru doar până în luna iunie 2009, când s-a emis și s-a achitat ultima factură lunară de chirie, conform contractului, și nu în luna decembrie 2012, așa cum susține contestatoarea, fără a prezenta documente și argumente în acest sens”.

Având în vedere cele prezentate mai sus, în condițiile în care prin contestația formulată petenta nu aduce argumente însoțite de documente privind veniturile impozabile realizate urmare folosirii serviciilor informatice achiziționate de la ... LTD, respectiv exploatarea aplicației informatice achiziționate de la ... LTD (în luna decembrie 2012 nefiind încă funcțională), se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit că la calculul profitului impozabil aferent anilor 2009 și 2011 sunt **nedeductibile fiscal cheltuielile în suma de totală de ... lei** (... lei + ... lei), motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează: *(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*”, coroborat cu prevederile pct.11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013, care precizează: *“11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC ... SRL pentru cheltuielile în suma anterior menționată.

b) În fapt, la control s-a constatat (Cap.III pct.1 “Impozitul pe profit” lit.d) din raportul de inspecție fiscală) că în luna iunie 2011, în baza Contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr... /21.06.2011 și a facturii nr.MS ... /21.06.2011 în valoare de ... lei, SC ... SRL a vândut unei persoane fizice un imobil deținut în loc Cluj-Napoca, la scoaterea din gestiune a acestuia societatea înregistrând cheltuieli privind activele cedate, deductibile fiscal, în sumă de ... lei, în baza notei contabile .../30.06.2011, astfel :
6583 « Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital » = 2122 « Construcții » ... lei

Organele de control au constatat că imobilul respectiv, achiziționat de societatea verificată în luna iulie 2002 de la două persoane fizice la valoarea de achiziție de ... USD și înregistrat în evidența contabilă la această valoare (... lei), a fost supus unor reevaluări, valoarea lui fiind majorată după cum urmează :

- cu suma de ... lei, ca urmare a reevaluării efectuate în luna decembrie 2005 ;
- cu suma de ... lei, ca urmare a reevaluării efectuate în luna decembrie 2009.

Având în vedere prevederile art.22 alin.(5¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au stabilit că suma de ... lei reprezentând diferența din reevaluarea imobilului, **va majora baza impozabilă pentru calculul impozitului pe profit pentru anul 2011.**

Referitor la aceasta constatare a organelor de control, in contestatie petenta susține că organul fiscal a reținut în mod greșit că *“imobilul a fost înregistrat în evidența contabilă a unității la valoarea de achiziție, respectiv suma de ... lei”*, în condițiile în care a fost cumpărat cu prețul de ... lei, astfel cum rezultă din contract.

Prin urmare, petenta susține că “suma de ... lei reținută ca fiind aferentă diferențelor din reevaluarea imobilului a fost calculată eronat, impunându-se diminuarea acesteia cu suma de ... lei, reprezentând diferența dintre valoarea reală de achiziție a imobilului și cea reținută eronat de organele de control”.

Fata de acest argument al contestatoarei se retin precizarile organelor de inspectie fiscala din Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr.... /06.03.2013, potrivit carora:

“Referitor la diferenta din reevaluare, in suma de ... lei (... lei + ... lei), cu care a fost majorata valoarea imobilului pe care SC ... SRL l-a scos din functiune in luna iunie 2011, s-au avut in vedere documentele financiar contabile furnizate de contestatoare, respectiv fisa contului 2122 “Constructii”, care la inceputul anului 2005 avea un sold de ... lei”.

In drept, la art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

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

Referitor la prevederile legale anterior citate, la pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, se precizeaza:

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare

veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor [art. 21](#) din Codul fiscal.

Exemple de elemente similare veniturilor:

- diferențele favorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluării creanțelor și datoriilor în valută, înregistrate în evidența contabilă în rezultatul reportat, ca urmare a retratării sau transpunerii;

- rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, potrivit prevederilor [art. 22](#) alin. (5) și alin. (5¹) din Codul fiscal;(...)

Potrivit prevederilor legale citate profitul impozabil aferent unei perioade fiscale se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, din orice sursă, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

În speță sunt incidente și prevederile art.22 alin.(5) și (5¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

Art.22 Provizioane și rezerve

”(5) **Reducerea sau anularea oricărui provizion ori a rezervei care a fost anterior dedusă se include în veniturile impozabile, indiferent dacă reducerea sau anularea este datorată modificării destinației provizionului sau a rezervei, distribuirii provizionului sau rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv. Prevederile prezentului alineat nu se aplică dacă un alt contribuabil preia un provizion sau o rezervă în legătură cu o divizare sau fuziune, reglementările acestui articol aplicându-se în continuare aceluși provizion sau rezervă.**

(5¹) Prin excepție de la prevederile alin. (5), rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, efectuată după data de 1 ianuarie 2004, care sunt deduse la calculul profitului impozabil prin intermediul amortizării fiscale sau al cheltuielilor privind activele cedate și/sau casate, se impozitează concomitent cu deducerea amortizării fiscale, respectiv la momentul scăderii din gestiune a acestor mijloace fixe, după caz”.

coroborate cu prevederile alin.57¹ și 57² din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care precizează:

“57¹ În aplicarea prevederilor [art. 22](#) alin. (5), corelate cu dispozițiile [art. 19](#) din Codul fiscal, surplusul din reevaluarea imobilizărilor corporale, care a fost anterior deductibil, evidențiat potrivit reglementărilor contabile în contul „Rezultatul reportat” sau în contul „Alte rezerve”, analitice distincte, se impozitează la momentul modificării destinației rezervei, distribuirii rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv, inclusiv la folosirea acestuia pentru acoperirea pierderilor contabile. Pentru calculul profitului impozabil aceste sume sunt elemente similare veniturilor.

Înregistrarea și menținerea în capitaluri proprii, respectiv conturi de rezerve sau rezultatul reportat, analitice distincte, a rezervelor constituite în

baza unor acte normative nu se consideră modificarea destinației sau distribuției.”

”57². Nu intră sub incidența prevederilor [art. 22](#) alin. (5¹) din Codul fiscal rezervele reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, efectuată după data de 1 ianuarie 2004, existente în sold în contul „1065” la data de 30 aprilie 2009 inclusiv, care au fost deduse la calculul profitului impozabil. Aceste rezerve se impozitează la momentul modificării destinației acestora potrivit prevederilor [art. 22](#) alin. (5) din Codul fiscal.”

Din textele de lege invocate mai sus reiese faptul că diferența în plus din reevaluare se impozitează în momentul modificării destinației rezervei, sau distribuirii rezervei de către participanți sub orice formă, inclusiv la folosirea acesteia pentru acoperirea pierderilor contabile. Pentru profitul impozabil aceste sume se constituie elemente similare veniturilor.

Se reține că, începând cu 01.05.2009, rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe efectuată după data de 1 ianuarie 2004 sunt impozitate la momentul scăderii din gestiune a mijloacelor fixe ca urmare a cedării și/sau casării lor conform art.22 alin.(5¹) din Codul fiscal.

Astfel, diferența din reevaluare se constituie ca element similar veniturilor la data vânzării imobilului, fapt recunoscut de petenta prin contestație.

Totodată, petenta susține ca valoarea impozabilă nu este ... lei, ci ... lei calculată astfel:

$[(\dots \text{ lei} - \dots \text{ lei}) \text{ reevaluarea aferentă anului 2005} + \dots \text{ lei reevaluarea aferentă anului 2009}] - \dots \text{ lei}$, unde ... lei reprezintă amortizarea lunară pentru valoarea reevaluată.

Motivațiile petentei conform cărora valoarea de achiziție a imobilului ar fi fost de ... lei nu pot fi luate în considerare în condițiile în care nu se face dovada înregistrării în contabilitate a acestei sume.

Conform prevederilor art.64 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, „*documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere*”.

Din fișa contului 2122 Construcții – Anexa nr.20 la raportul de inspecție fiscală, rezultă că imobilul a fost înregistrat în contabilitate la valoarea de ... lei. În luna decembrie 2005 valoarea acestuia a fost majorată cu diferența din reevaluare în suma de ... lei, iar în luna decembrie 2009, valoarea imobilului a fost majorată cu diferența din reevaluare în suma de ... lei.

De asemenea solicitarea petentei de diminuare a valorii impozabile cu amortizarea în suma de ... lei calculată pe perioada 2005 – 2009 (... lei amortizare lunară x 48 luni = ... lei) nu poate fi luată în considerare la soluționarea contestației.

Organele de inspecție fiscală au admis ca deductibilă valoarea amortizării înregistrată în contabilitate.

Fata de cele prezentate mai sus, se retine ca petenta nu isi motiveaza in drept sustinerile anterioare, redate la pct.6 din contestatia formulata.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit majorarea veniturilor impozabile cu suma de ... lei, motiv pentru care se vor aplica prevederile art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează: *(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*”, coroborat cu prevederile pct.11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.450/2013, care precizează: *“11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC ... SRL pentru suma de ... lei reprezentand diferenta din reevaluare imobilului cu care s-a majorat baza impozabila pentru calculul impozitului pe profit pentru anul 2011.

c) **În fapt**, la control s-a constatat (Cap.III pct.1 “Impozitul pe profit” lit.e) din raportul de inspecție fiscală) că in luna iulie 2011 SC ... SRL a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile (cont 628) contravaloarea unor lucrări de instalații încălzire centrală, în valoarea totală de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei în baza facturii nr.... /05.07.2011 emisă de SC ... SRL Satu Mare.

În urma vizitării sediului și a punctului de lucru al SC ... SRL, organele de inspecție fiscală nu au identificat instalația de încălzire centrală prin pardoseală în cauză și au reținut că societatea nu a făcut dovada utilizării acesteia în folosul activității sale economice.

Având în vedere prevederile art.19 alin.(1) și ale art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au stabilit că cheltuielile în sumă de ... lei reprezinta **cheltuieli nedeductibile fiscal**, cu care se va majora profitul impozabil aferent anului 2011.

În legătură cu constatarea organelor de control anterior redată, petenta susține că sunt aplicabile textele legale invocate la pct.1 din contestație cu privire la nerespectarea de către organul fiscal a obligației de a exercita rolul activ și de a verifica materialele încorporate și lucrările realizate de executantul SC ... SRL Satu Mare.

Potrivit petentei, organul fiscal contestă realitatea executării respectivelor lucrări, deși există documente justificative reprezentate de contractul de execuție lucrări nr.... /04.07.2011, facturi fiscale și devizul de lucrări pentru instalația de încălzire centrală, refuzându-se, fără temei, recunoașterea caracterului deductibil a cheltuielilor respective.

Societatea susține că în facturile emise de prestator este evidențiată

atât contravaloarea manoperei efective, cât și contravaloarea produselor livrate și montate efectiv, cum ar fi: țevi, fittinguri, robineti, calorifere, toate aceste componente ale instalației regăsindu-se efectiv la sediul contestatoarei.

În drept, speței analizate îi sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora,

„Art.19

Reguli generale

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.

[...]

Art.21

Cheltuieli

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”.

În legătură cu aceste prevederi legale, pct.22 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, precizează:

„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”.

Având în vedere prevederile legale anterior citate, starea de fapt redată în actele atacate de către organele de inspecție fiscală, și susținerile petentei din contestația formulată, în soluționarea contestației se rețin următoarele aspecte:

- Potrivit celor reținute în raportul de inspecție fiscală, în legătură cu deductibilitatea cheltuielilor în quantum total de ... lei reprezentând contravaloarea lucrărilor de instalații încălzire centrală facturate de SC ... SRL – pentru care societatea verificată a prezentat contractul de execuție de lucrări nr.... /04.07.2011 încheiat între SC ... SRL, în calitate de executant, și SC ... SRL în calitate de beneficiar, precum și devizul de lucrări pentru instalația de încălzire centrală în care sunt înscrise o serie de lucrări (stație reglare pardoseală, cutie distribuitor pardoseală, convectoare pardoseală tip Purmo, adeziv sapă, radiatoare pentru băcărie, garaj, hol sus, hol jos, cele trei camere, radiatoare scăriță baie sus, radiatoare scăriță baie jos) care, potrivit celor constatate de organele de control, nu se regăsesc la sediul social, respectiv la punctul de lucru al societății verificate, niciunul din cele două spații nefiind dotat cu încălzire prin pardoseală -, organele de inspecție fiscală au reținut ca unitatea nu face dovada utilizării acesteia (instalația de încălzire centrală prin pardoseală) în folosul activității sale

economice.

- Prin contestația formulată societatea susține că în facturile emise de prestator este evidențiată atât contravaloarea manoperei efective, cât și contravaloarea produselor livrate și montate efectiv, cum ar fi: țevi, fittinguri, robinetați, calorifere, toate aceste componente ale instalației regăsindu-se efectiv la sediul contestatoarei. Totodată petenta invocă faptul că organul fiscal contestă realitatea executării respectivelor lucrări, deși există documente justificative reprezentate de contractul de execuție lucrări nr.... /04.07.2011, facturi fiscale și devizul de lucrări pentru instalația de încălzire centrală, refuzându-se, fără temei, recunoașterea caracterului deductibil a cheltuielilor respective.

Aceste argumente ale contestatoarei nu sunt de natură a conduce la soluționarea favorabilă a cauzei, în condițiile în care petenta nu prezintă documente care să justifice caracterul deductibil a cheltuielilor în cauză, respectiv nu face dovada utilizării bunurilor în cauză în scopul desfășurării activității sale economice, respectiv în scopul realizării de venituri impozabile.

- în Raportul de inspecție fiscală nr.../22.01.2013, organele de control au reținut următoarele:

”Cu ocazia inspecției fiscale au fost vizitate sediul social și punctul de lucru ale SC ... SRL. Astfel, la sediul social, situat în ..., str.Sarii, nr.21 (imobil care nu este prevăzut cu etaj), au fost identificate: o încăpere unde funcționează o farmacie, două încăperi în care sunt depozitate medicamente, două încăperi cu rol de birou/protocol, o bucatărie și o baie, care nu erau prevăzute cu încălzire prin pardoseală. La punctul de lucru, situat în mun..., str.Randunelelor, nr.6 directorul SC ... SRL a prezentat organelor de inspecție fiscală ca spații productive: o încăpere situată la parter în care se află imprimanta Konica Minolta Bizhub C253, în spațiul respectiv realizându-se activitatea de imprimare a ambalajelor de hârtie, o încăpere aflată la demisol, în care se aflau utilajele utilizate de societate pentru realizarea flacoanelor din plastic și a pungilor din polietilenă. Cele două spații erau prevăzute cu calorifere, încălzirea fiind asigurată doar în spațiul de la demisol cu ajutorul unor radiatoare electrice, celălalt spațiu nefiind încălzit”.

Având în vedere cele de mai sus, nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației susținerea petentei cu privire la nerespectarea de către organul fiscal a obligației de a exercita rolul activ și de a verifica materialele încorporate și lucrările realizate de executantul SC ... SRL Satu Mare., aceasta fiind neîntemeiată.

Simpla prezentare a unor facturi, contracte încheiate și devize de lucrări nu este suficientă pentru acordarea deductibilității la calculul impozitului pe profit și TVA, în condițiile în care lucrările în cauză nu au fost realizate la sediul și punctul de lucru al societății, în scopul realizării de venituri impozabile.

În baza considerentelor prezentate și având în vedere prevederile legale citate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și faptul că societatea contestată prin contestația formulată nu aduce, în susținerea contestației, argumente de fond justificate cu documente și motivate pe bază de

dispoziții legale, din care să rezulte o altă concluzie față de constatările organelor de inspecție fiscală și ținând cont de prevederile art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora **“Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”**, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de ... lei reprezentând contravaloarea lucrărilor de instalații încălzire centrală, facturate de SC ... SRL Satu Mare, contestația petentei urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Avand in vedere cele prezentate la pct.II lit.a), b) si c) din considerentele prezentei decizii, vizand constatarile organelor de control redade la Cap.III pct.1 ”Impozitul pe profit” lit.b), d) si e) din Raportul de inspectie fiscala nr.36/22.01.2013, precum si adresa nr..... /... 61/01.04.2013 cu care organele de inspectie fiscală au comunicat **“cuanumul obligațiilor fiscale accesorii aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată, după cum urmează:**

(...)

- pentru impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei (Capitolul III pct.1 - lit.b), lit.d) și lit.e)), majorările/dobânzile de întârziere sunt în cuantum de ... lei, iar penalitățile de întârziere sunt în cuantum de ... lei; (...),

si tinand cont de principiul de drept potrivit caruia secundarul urmeaza principalul, **se va respinge ca neintemeiata contestatia** formulata de SC ... SRL in ceea ce priveste **suma totala de ... lei**, reprezentând:

- ... lei - **impozit pe profit;**

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

- ... lei - **penalitati de întârziere aferente impozitului pe profit.**

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

- ... lei - **taxa pe valoarea adaugata;**

- ... lei - **dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugata;**

- ... lei - **penalitati de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugata,**

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

În fapt, la cap.III pct.2 "Taxa pe valoarea adăugată" lit.c) si d) din raportul de inspectie fiscală organele de control au stabilit **taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă totala de ... lei** (... lei + ... lei), avand la baza urmatoarele constatari:

- In luna octombrie 2009 societatea a dedus TVA în sumă de ... lei în baza facturii nr.... /... .09.2010 emisă de ... IFN SA, reprezentând valoarea reziduală pentru autoturismul marca Audi A4, încălcând prevederile art.145¹ alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- Societatea a dedus nejustificat TVA în sumă de ... lei în baza facturii nr.... /05.07.2011 emisă de SC ... SRL Satu Mare reprezentând contravaloarea unor lucrări de instalații încălzire centrală care nu se regăsesc la sediul social (farmacie) sau la punctul de lucru (atelier de producție) al societății verificate, nefiind utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale societății, fiind încălcate astfel prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată stabilite suplimentar **în suma totală de ... lei** (... lei + ... lei), în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la control au fost calculate **dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei**, cuantumul acestora fiind comunicat de organele de inspecție fiscală cu adresa nr.20... /1... 61/01.04.2013.

Deși prin contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr..../19.02.2013 petenta solicită admiterea contestației și pe cale de consecință *"Exonerarea subscrisei de la plata obligațiilor fiscale în cuantum de ... lei reprezentând TVA, ... lei cu titlu de dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA și ... lei cu titlu de penalități de întârziere aferente TVA"* rezumându-se în a preciza faptul că, având în vedere principiul *accessorium sequitur principale* și argumentele din contestație – argumente care, potrivit petentei, sunt de natură a proba netemeinicia și, implicit, inexistența creanței fiscale reținute în sarcina contestatoarei sub aspectul debitelor principale (impozit pe profit, TVA) – astfel încât nici accesoriile aferente acestor debite nu sunt datorate, se reține că referitor la constatările organelor de inspecție fiscală privind taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei și obligațiile fiscale accesorii constând în majorări de întârziere în suma de ... lei și penalități de întârziere aferente în suma de ... lei, menționate mai sus și incluse în suma contestată, petenta nu aduce nici un argument de fapt și de drept și nu depune nici un document în susținerea contestației prin care să combată aceste constatări.

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

"(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

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

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

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

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

Totodata, potrivit prevederilor pct.2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011:

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin “actor incumbit probatio”.

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

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

Prin urmare, organul de soluționare a contestației este pus în situația de a aplica prevederile art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, unde referitor la soluțiile asupra contestației, se arată:

“11.1. Contestatia poate fi respinsa ca:

[...]

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

În contextul celor prezentate, având în vedere faptul ca prin contestația formulată petenta nu prezintă motivele de fapt si de drept pentru care înțelege să conteste obligatiile fiscale stabilite suplimentar în sumă totală de ...

lei, reprezentând: ... *lei* - taxa pe valoarea adaugata, ... *lei* - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugata și ... *lei* - penalitati de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugata, contestația formulată de S.C. ... S.R.L. urmează a fi respinsa ca nemotivată pentru obligațiile fiscale suplimentare anterior menționate.

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

DECIDE:

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

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

adăugată;

- ... lei - penalitati de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, stabilite prin Decizia de impunere nr..../22.01.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației în ceea ce privește **suma totală de ... lei**, reprezentând:

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

3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate pentru **suma totală de ... lei**, reprezentând:

- ... lei - taxa pe valoarea adaugata;
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- ... lei - penalitati de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

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

DIRECTOR GENERAL,

