



**DECIZIA nr. 295/20.12.2012**  
privind soluționarea contestației depuse de  
S.C. ... S.R.L. ....  
înregistrată sub nr. ....

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de către S.C. ... S.R.L. ...., str. ...., nr. ...., jud. Mureș asupra contestației înregistrată sub nr. ...., formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-MS ..... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MS ....., comunicate petentei la data de ..... potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

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

În temeiul prevederilor pct. 175.1 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004, prin adresele nr. .... și nr. .... anexate la dosarul cauzei, Biroul Soluționare Contestații a solicitat comunicarea (în termen de 5 zile de la data primirii acestora) cuantumului sumei totale contestate, individualizată pe categorii de impozite, taxe, contribuții, precum și accesorii ale acestora. Adresele în cauză, potrivit confirmărilor de primire aflate la dosarul cauzei, au fost returnate de oficiul poștal cu precizarea „Avizat. Reavizat. Termen de păstrare expirat”.

Întrucât, până la data emiterii prezentei decizii petenta nu a comunicat cuantumul sumei totale contestate, în temeiul prevederilor pct. 2.1. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005, unde se menționează: „ 2.1. În situația în care contestatorul precizează că obiectul contestației îl formează actul administrativ atacat, fără însă a menționa, înăuntrul termenului acordat de organul de soluționare, cuantumului sumei totale contestate, individualizată pe feluri de impozite, taxe, datorie vamală, contribuții, precum și accesorii ale acestora, sau măsurile pe care le contestă, contestația se consideră formulată împotriva întregului act administrativ fiscal”, contestația se consideră formulată împotriva întregului act administrativ fiscal.

Prin urmare, suma contestată este de **... lei**, compusă din:

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

- ... lei, reprezentând majorări de întârziere/dobânzi aferente impozitului pe profit;
- ... lei, reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei, reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- ... lei, reprezentând majorări de întârziere/dobânzi aferente impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- ... lei, reprezentând penalități de întârziere aferente impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- ... lei, reprezentând majorări de întârziere/dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

A). În contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr. ...., petenta solicită admiterea contestației formulate, anularea Deciziei de impunere nr. F-MS ..... și anularea parțială a Raportului de inspecție fiscală nr. F-MS ....., pentru motivele redate în continuare:

### **1. La cap. III punctul a) din Raportul de inspecție fiscală**

În luna februarie 2010 societatea a depus o declarație rectificativă privind impozitul pe profit pentru anul 2007 prin care cheltuielile declarate inițial se modifică, în sensul majorării, de la ... lei la ... lei.

a). petenta menționează că organul de verificare constată că diferența de ... lei este nejustificată, iar materialul documentar prezentat (Ordine de deplasare, Decont de delegație externă și delegație) emise în anul 2007 pe numele de ..... (administrator) și ..... (angajat) nu îndeplinește condițiile de deductibilitate fiscală – invocând faptul că diurna înscrisă și calculată de unitate nu se încadrează în limitele de deductibilitate stabilite prin lege – art. 21 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal. De asemenea, în actele atacate s-a făcut referire și la faptul că societatea nu a prezentat vreun material care să susțină cele specificate în documentul „DECLARAȚIE” privind „efectuarea unor studii vizând prospectarea pieței în favoarea Auto Top S.R.L.” precum și la răspunsul dat în Nota explicativă de către reprezentantul contribuabilului cu privire la această problemă.

Față de reținerile organelor de inspecție fiscală referitoare la această constatare (redată la cap. III „Impozit pe profit” lit. a). din actele atacate) petenta precizează următoarele:

- S.C. ... S.R.L. a avut încheiat cu S.C. .... S.R.L. contracte de colaborare încă din anul 2005, respectiv:

- **Contractul de Agenție Comercială** nr. .... din ....., având ca obiect „servicii de agenție comercială, pentru vânzarea și promovarea produselor societății beneficiare”, termen de valabilitate .....

- **Contractul de Agenție Comercială** nr. ....din ....., având ca obiect

**„negocierea contractelor de vânzare-cumpărare a produselor beneficiarului și promovarea produselor acestuia”, termen de valabilitate 1 an de la data încheierii.**

- **Act adițional din ..... la Contractul nr. .... privind prelungirea contractului pe perioada 01.01.2008 – 31.12.2008;**

- **Contract de prestări servicii nr. .... din ..... privind „operațiuni de marketing”, termen de valabilitate 12 luni;**

care au existat și la data controlului, fără însă ca organul de control să solicite aceste date, sau să fie interesat de succesiunea operațiunilor și modul de derulare a acestora.

• Cu privire la nerecunoașterea cheltuielilor cu delegațiile externe în contestație se arată faptul că acestea au stat la baza realizării veniturilor viitoare ale societății, sens în care petenta prezintă un tabel în care pentru un număr de 8 delegații ce se referă la perioada februarie 2007 – decembrie 2007 în valoare de ... lei au fost indicate 9 facturi emise în perioada aprilie – decembrie 2008 în valoare de ... lei.

Petenta reclamă organelor de inspecție fiscală faptul că acestea nu au analizat contractele enumerate mai sus, prin aceasta fiind încălcat un drept expres prevăzut de art. 9 alin. (1) coroborat cu articolul 107 alin. (1) și art. 105 alin. (1) din Codul de procedură fiscală. Astfel, în raportul de inspecție fiscală nu se fac referiri la contractele încheiate între prestator și beneficiar, la control nu s-au cerut explicații și nu au avut loc discuții asupra temei analizate fapt care ar fi permis clarificarea tuturor aspectelor. De asemenea, se menționează că în actele întocmite de organele de inspecție fiscală a fost extrasă doar o parte a răspunsului dat de reprezentantul societății în nota explicativă, respectiv *„ceea ce arăta interes organului de control pentru justificarea cheltuielilor”* și totodată faptul că nu s-a specificat că avizul inițial de control s-a referit numai la perioada ianuarie 2009 – decembrie 2011 vizând documentele aferente solicitării de rambursare a TVA-ului depus de către S.C. ... S.R.L., ori avizul de inspecție fiscală privind extinderea controlului pe anul 2007 și 2011 având ca obiect impozitul pe profit datorat și impozitul pe veniturile din dividende a fost emis cu data de ..... sub nr. F-MS .....cu începerea verificării din data de ..... și înmânarea avizului tot în data de .....

Petenta precizează că, concluziile organului de control sunt absolut subiective și abuzive din următoarele considerente:

- Nota explicativă a fost solicitată pentru aspecte care nu au fost trecute în avizul de inspecție fiscală inițial;

- abuziv se cere Nota explicativă în data de ..... pentru aspecte care se verifică cu avizul emis în data de .... și înmănat contribuabilului în data de ....., fără să fie respectat conținutul avizului;

- organul de inspecție fiscală a formulat concluziile înainte ca unitatea să fie informată așa cum arată și derularea evenimentelor, petenta precizând: **„ni s-a încălcat acest drept prevăzut de Codul de procedură fiscală, aprobat prin OG 92/2003 republicată în 2007, respectiv Dreptul de a fi informat art. 107 alin. 1 potrivit căruia Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală”, în contextul în care în timpul controlului nu ni s-a dat posibilitatea de a avea un punct de vedere, respectiv nu ni s-au cerut explicații privind politica de cheltuieli abordată, deși nu ni se recunoșteau cheltuieli specifice domeniului de activitate, apreciem că**

**acest principiu al Codului de procedură fiscală rămâne doar un text de lege, contribuabilul având numai obligații, nu și drepturi”.**

• Privind decontarea nivelului de diurnă, cazare, respectiv alte cheltuieli de delegație, petenta menționează următoarele:

- nivelul de diurnă specificată în decont reprezintă diurna aprobată prin decizia administratorului. Referitor la precizarea organelor de control potrivit căreia diurna s-a calculat fără nici un document, petenta invocă prevederile Hotărârii nr. .... privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, unde la art. 12 alin. (2) se arată că justificarea sumelor cheltuite în valută, cu excepția celor reprezentând drepturile de diurnă, se face pe bază de documente ;

- cheltuielile de cazare reprezintă 75% din nivelul cheltuielilor de cazare legale; la aprecierea organului de control privind deductibilitatea acestor cheltuieli pe motiv că nu au la bază document justificativ în contestație se invocă prevederile Hotărârii nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar.

Petenta concluzionează că organul de control nu a aprofundat constatările, nu a solicitat documente justificative, nu a discutat speța în timpul controlului, nu a solicitat explicații, nu a făcut analize; la control s-au făcut doar presupuneri, estimări, s-a apreciat pe de o parte că societatea nu a prezentat documente iar pe de altă parte se recunoaște prezentarea unei documentații la care se analizează deductibilitatea cheltuielilor, astfel toate constatările au fost instrumentate fără ca societății să i se ceară un punct de vedere raportat la necesitatea efectuării cheltuielilor.

În condițiile date, petenta solicită anularea părții din decizia de impunere referitoare la constatarea redată la Cap. III lit. a) și pe cale de consecință diminuarea bazei impozabile a impozitului pe profit stabilit suplimentar cu suma de ... lei precum și a accesoriilor bugetare în sumă de ... lei.

***2. La cap. III . pct. b) din raportul de inspecție fiscală***

Petenta precizează că organul de control a menționat în actele încheiate faptul că în data de ..... unitatea a depus la Finanțe, pentru anul 2008, Declarația privind impozitul pe profit prin care a declarat venituri la nivel de ... lei cu ... lei mai puțin decât cele evidențiate în bilanță, diferența fiind considerată venit nedeclarat având drept efect fiscal diminuarea nejustificată a impozitului pe profit, fără a analiza aspectele, făcând numai constatări, nerespectând prevederile art. 105 alin. (1) din Codul de procedură fiscală.

În contestație se precizează: „ ...total facturi emise sunt în valoare de ... lei, respectiv total venituri în valoare de ... lei. Într-adevăr în bilanță în contul 704 este suma specificată de către organul de control, sumă care ulterior în anii precedenți prin contul 117 a fost corectat”.

În condițiile date, petenta solicită anularea părții din decizie referitoare la Cap. III, punct b) și pe cale de consecință diminuarea bazei impozabile a impozitului pe profit stabilit suplimentar.

### **3. La cap. III . pct. c) din raportul de inspecție fiscală**

Referitor la cheltuielile privind obiectele de inventar în sumă de ... lei petenta precizează faptul că organul de control nu a analizat toate aspectele și influențele fiscale. Astfel, în contestație se menționează că soldul contului 303 în valoare de ... lei provine din anul 2006, înregistrările fiind efectuate pe bază de documente fiscale și, ca atare, se solicită anularea părții din decizia de impunere referitoare la constatarea redată la Cap. III lit. c) din actele atacate.

**4. Referitor la punctul f)** privind descărcarea gestiunii de autoturismele existente, petenta specifică faptul că unitatea a achiziționat în anul 2005 un autoturism marca Peugeot care în anul 2006 a fost vândut.

**5. Referitor la pct. 4** din constatări fiscale privind calculul impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, petenta menționează:

- închiderea contului 117 „Rezultatul reportat” a fost pus în corespondență cu contul 5311 „Casa în lei” și 5121 „Cont la bancă în lei” ca urmare a încorporării sumelor cheltuite de unitate în urma delegațiilor efectuate necesare pentru realizarea veniturilor, valori care nu se regăsesc în evidențele anului 2007 și 2008, societatea prin această notă înregistrând corecția necesară pentru eroarea materială constatată în anii precedenți.

- petenta solicită anularea părții din decizia de impunere referitoare la această constatare și pe cale de consecință diminuarea bazei impozabile a impozitului pe dividende stabilit suplimentar.

**B).** Fata de aspectele contestate se reține că în urma verificării efectuate de organele de control din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală, la S.C. ... S.R.L., având ca obiectiv efectuarea unei inspecții fiscale parțiale vizând impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe dividende, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr. F-MS ..... și Decizia de impunere nr. F-MS .... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală în cuprinsul cărora au fost redate următoarele constatări:

#### **1). Cap. III „Impozit pe profit” lit. a) din raportul de inspecție fiscală**

Potrivit bilanței de verificare încheiată la data de 31.12.2007 și bilanțul contabil depus pentru anul 2007 S.C. ... S.R.L. a înregistrat în anul respectiv venituri totale în sumă de ... lei și cheltuieli totale de ... lei, rezultatul fiscal al perioadei concretizându-se în profit ce se situează la nivel de ... lei.

Pentru anul 2007, în data de 15.04.2008 a fost depusă la organul fiscal Declarația privind impozitul pe profit – cod 101 -, prin care unitatea declară venituri totale de ... lei și cheltuieli totale de ... lei; ulterior, în luna februarie 2010 unitatea depune o declarație rectificativă privind impozitul pe profit pentru anul 2007 prin care cheltuielile declarate inițial (mai mari decât cele înregistrate în contabilitate) se modifică, în sensul majorării, de la ... lei la ... lei. Din compararea datelor cuprinse în declarațiile la care s-a făcut referire mai sus organele de inspecție fiscală au concluzionat că unitatea a declarat pentru anul 2007 cheltuieli mai mari cu ... lei decât



cele reflectate în bilanța de verificare și bilanțul întocmit pentru perioada respectivă; rectificarea cheltuielilor aferente anului 2007 nu a fost însă operată în evidența contabilă a societății, soldul contului 121 (profit de ... lei) trecut ulterior în contul 117 „Rezultatul reportat” rămânând neschimbat.

De asemenea, în nici una din declarațiile (cod 101) depuse pentru anul 2007 unitatea nu a cuprins veniturile financiare, care potrivit bilanței de verificare, la data de 31.12.2007 erau de ... lei.

La control nu au fost identificate documente care să reflecte cheltuieli aferente anului 2007 neînregistrate în perioada respectivă, care să justifice efectuarea unor rectificări, iar în Nota explicativă dată de reprezentantul societății se menționează: „... în momentul de față nu pot răspunde la această întrebare ...”.

Ulterior până la finalizarea inspecției societatea a prezentat organelor de control, pentru justificarea majorării cheltuielilor de exploatare aferente anului 2007 (prin Declarația cod 101) materiale (8 la număr) denumite „Declarație” însoțite de „Decont de delegație externă” și „ Ordin de deplasare (Delegație).

Organele de inspecție fiscală au concluzionat însă că materialele prezentate nu sunt de natură să justifice operațiunea efectuată de contribuabil.

Astfel, declararea unor cheltuieli mai mari decât cele înregistrate în contabilitate și nedeclararea veniturilor financiare a avut drept efect diminuarea nejustificată a impozitului pe profit datorat pentru anul 2007.

În baza prevederilor art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea bazei impozabile aferente impozitului pe profit pentru anul 2007 și au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în cuantum de ... lei și accesorii constând în majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei, calculate în baza prevederilor art. 119-120 din Codul de procedură fiscală și penalități de întârziere în sumă de ... lei stabilite în conformitate cu art. 120<sup>1</sup>, alin. (1) și alin. (2), lit. c) din același act normativ.

## **2). Cap. III „Impozit pe profit” lit. b) din raportul de inspecție fiscală**

Organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2008 unitatea a înregistrat în evidența contabilă venituri totale de ... lei și cheltuieli totale de ... lei (din care cheltuieli vizând impozitul pe profit ... lei); rezultatul perioadei concretizat în profit de ... lei (credit cont 121) a fost transferat în anul 2008 în contul 117 „ Rezultatul reportat.

S.C. ... S.R.L. a depus la Finanțe, pentru anul 2008, Declarația privind impozitul pe profit în data de 15.04.2009, prin care declară venituri la nivel de ... lei (cu ... lei mai puțin decât cele evidențiate în bilanța de verificare și bilanț) și cheltuieli la nivel de ... lei (cu ..... mai puțin decât cele evidențiate în contabilitate).

Declararea eronată prin Declarația 101 a veniturilor și cheltuielilor aferente anului 2008 a avut drept efect fiscal diminuarea nejustificată a impozitului pe profit datorat.

În condițiile date, la control, s-a recalculat baza impozabilă aferentă impozitului pe profit și s-a stabilit, în baza prevederilor art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, impozitul pe profit datorat de unitate pentru anul 2008. Urmare refacerii calculelor s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în cuantum de ... lei și s-au calculat majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei, în baza

prevederilor art. 119-120 din Codul de procedură fiscală și penalități de întârziere în sumă de ... lei, stabilite în conformitate cu art. 120<sup>1</sup>, alin. (1) și alin. (2), lit. c) din același act normativ.

**3). Cap. III „Impozit pe profit” lit. c) din raportul de inspecție fiscală**

În anul 2008 unitatea a înregistrat pe cheltuieli de exploatare, în contul 603 „Cheltuieli privind obiectele de inventar” suma de ... lei, pentru justificarea operațiunii în cauză, la control, nefiind prezentat nici un document.

Organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentantului legal al contribuabilului explicații cu privire la obiectele de inventar date în consum, prezentarea documentelor în baza cărora acestea au fost achiziționate precum și orice alte informații de natură să justifice înregistrarea pe cheltuieli a sumei respective, însă, până la data finalizării acțiunii de inspecție nu au fost prezentate documente, informații ori explicații lămuritoare în speță.

În Nota explicativă dată, referitor la aspectul în cauză, reprezentantul unității a precizat: „Nu am explicație”.

În situația dată, suma de ... lei nu îndeplinește condițiile legale de deductibilitate fiscală și, ca atare, la control, în baza prevederilor art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal, suma în cauză a fost impozitată stabilindu-se un impozit pe profit suplimentar de plată de ... lei. Totodată s-au calculat majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei, în baza prevederilor art. 119-120 din Codul de procedură fiscală și penalități de întârziere în sumă de ... lei, în conformitate cu art. 120<sup>1</sup>, alin. (1) și alin. (2), lit. c) din același act normativ.

**4). Cap. III „Impozit pe profit” lit. d) din raportul de inspecție fiscală**

Organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2010 S.C. ... S.R.L. a emis către S.C. .... S.R.L. facturi în valoare totală de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei și către S.C. .... S.R.L. în valoare de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei.

Potrivit balanței de verificare încheiată la data de 30.06.2010 veniturile înregistrate însumează ... lei, iar cheltuielile se situează la nivel de ... lei, rezultatul fiscal al perioadei ianuarie - iunie 2010 fiind pierdere de ... lei, situație reflectată și de declarația cod 101 întocmită la finele anului 2010, la control nefiind prezentată balanța de verificare la data de 31.12.2010.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au reținut că, unitatea a înregistrat în evidența contabilă doar o parte din veniturile realizate în anul 2010 (totalul facturilor menționate fiind de ... lei iar veniturile înregistrate de ... lei), efectul fiscal constând în diminuarea nejustificată a bazei de impozitare aferentă impozitului pe profit.

În situația dată, suma de ... lei (... lei, venituri totale facturate – ... lei, venituri înregistrate), reprezentând venituri neînregistrate în perioada la care acestea se referă (anul 2010) a fost inclusă de către organele de control, în baza prevederilor art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, în masa de impozitare aferentă impozitului pe profit pentru anul 2010.

De asemenea, potrivit balanței de verificare întocmită la data de 30.06.2010 și a formularelor cod 101, pentru anul 2010 unitatea a înregistrat cheltuieli în cuantum total de ... lei.

Din totalul cheltuielilor, suma de ... lei a fost înregistrată în luna iunie 2010 în contul 658 „Alte cheltuieli de exploatare”. Cu ocazia controlului nu au fost identificate documentele care au stat la baza înregistrării pe cheltuieli a sumei respective, caz în care au fost solicitate explicații scrise reprezentantului contribuabilului. În Nota explicativă dată, referitor la această starea de lucruri se stipulează: „Nu am explicații”.

Potrivit prevederilor art. 21, alin. (4), lit. f) din Codul fiscal, cheltuielile respective sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil, cu suma în cauză fiind majorată baza impozabilă aferentă impozitului pe profit.

Cu ocazia controlului s-a procedat la refacerea calculului privind baza de impozitare pentru anul 2010, stabilindu-se un impozit pe profit suplimentar ce se cifrează la ... lei și s-au calculat majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei, în baza prevederilor art. 119-120 din Codul de procedura fiscală și penalități de întârziere în suma de ... lei, în conformitate cu art. 120<sup>1</sup> alin. (1) și alin. (2) lit. c) din același act normativ.

#### **5). Cap. III „Impozit pe profit” lit. e) din raportul de inspecție fiscală**

Potrivit documentelor financiar - contabile prezentate la control în perioada ianuarie - septembrie 2011 unitatea a emis, către diverși clienți, facturi în valoare de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au reținut că pentru perioada 01.01 - 30.09.2011 nu au fost înregistrate cheltuieli, astfel că baza impozabilă privind impozitul pe profit este de ... lei, pentru care unitatea datorează un impozit pe profit ce se situează la nivel de ... lei; până la data controlului unitatea nu a calculat, evidențiat și declarat impozit pe profit pentru perioada ianuarie – septembrie 2011.

În baza prevederilor art. 19, alin. (1) și art. 34 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal suma de ... lei s-a constituit în obligație suplimentară de plată la bugetul de stat.

Pentru debitul suplimentar stabilit la control (... lei), s-au calculat majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ..... lei, în baza prevederilor art. 119-120 din Codul de procedură fiscală și penalități de întârziere în sumă de ..... lei, în conformitate cu art. 120<sup>1</sup>, alin. (1) și alin. (2), lit. c) din același act normativ.

#### **6). Cap. III „Impozit pe profit” lit. f) din raportul de inspecție fiscală**

Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna noiembrie 2009 S.C. .... S.R.L. a emis către S.C. ... S.R.L. două facturi, după cum urmează:

- factura nr. ...., în valoare de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei, reprezentând contravaloarea unui număr de 8 autoturisme Volkswagen Polo;
- factura nr. ...., în valoare de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei, reprezentând contravaloarea unui autoturism Volkswagen Polo.

Bunurile facturate către S.C. .... S.R.L. au fost înregistrate inițial în debitul contului 371, „Mărfuri” și concomitent s-a operat ieșirea din gestiune fără însă a se înregistra venituri aferente.

În luna martie 2010 S.C. ... S.R.L. a emis factura de storno către S.C. ....S.R.L. în valoarea de - (minus) ... lei, cu TVA aferentă de - (minus) ... lei, reprezentând „Retur Polo 05 ATRACT conform anexă”. Factura în cauză nu a fost înregistrată în evidența contabilă a unității verificate în perioada la care se referă și



nici ulterior.

Având în vedere modalitatea de înregistrare și scoaterea din evidența contabilă a S.C. ... S.R.L. a achiziției celor 9 autoturisme și faptul că factura de storno emisă către S.C. .... S.R.L. prezenta o serie de deficiențe de formă (lipsă date de comunicare, semnătură de primire) și nu avea atașat nici un alt document prin care să se facă dovada realității operațiunii reflectată de aceasta, organele de control au efectuat un control încrucișat la S.C. .... S.R.L.

Urmare controlului încrucișat a rezultat că S.C. .... S.R.L. a vândut cele 9 autoturisme către S.C. ... S.R.L. iar aceasta din urmă le-a vândut către firma .... Ungaria, predarea bunurilor către beneficiarul final (.....) fiind făcută de către S.C. .... S.R.L. De asemenea, potrivit Raportului nr. .... transmis de Biroul Județean de Informații Fiscale din cadrul DGFP Mureș firma din Ungaria a declarat achiziții intracomunitare de la S.C. ... S.R.L., fără ca livrarea să fie declarată și de firma din România (S.C. ... S.R.L.).

Valoarea bunurilor livrate, potrivit documentelor prezentate, se situează la nivel de ... lei (echivalentul a ..... euro, curs de schimb din data de 19.11.2009 = 4,2778).

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au concluzionat că unitatea verificată a omis înregistrarea în evidența contabilă a veniturilor în cuantum de ... lei, iar descărcarea gestiunii prin afectarea conturilor de cheltuieli s-a făcut doar parțial, la nivel de ... lei, rezultând o diferență neînregistrată de ... lei.

De asemenea, în perioada iulie - decembrie 2009 unitatea verificată a emis un număr de 15 facturi către S.C. .... S.R.L. în valoare totală de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei (colectată și declarată prin deconturile de TVA întocmite pentru lunile iulie și august), reprezentând potrivit mențiunii înscrisă la rubrica „*Denumirea produselor sau serviciilor*” - *Servicii de consultanță conform contract* .

Din analiza documentelor justificative prezentate la control s-a concluzionat că unitatea nu a înregistrat în evidența contabilă veniturile facturate - potrivit balanței de verificare încheiată la data de 31.12.2009 contul 704 „Venituri din prestări servicii” nu prezintă rulaj; de asemenea, nu au fost identificate nici alte conturi în care aceste venituri să fi fost înregistrate.

Totodată, organele de inspecție fiscală au reținut că, potrivit balanței de verificare încheiată la data 31.12.2006 (atașată bilanțului contabil depus pentru anul 2007) contul 213 „Instalații tehnice, mijloace de transport” prezintă la data de 01.01.2007 un sold debitor de ... lei (în corespondență cu contul 167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate”). În cursul anului 2007 în contul 213 se înregistrează în debit suma de ... lei (în corespondență cu cont 167), astfel că la data de 31.12 2007 atât contul 213 cât și contul 167 prezintă un sold final de ... lei; din discuțiile purtate cu reprezentantul contribuabilului rezultă că suma respectivă reprezenta contravaloarea a două mijloace de transport achiziționate în leasing.

În cursul anului 2009, S.C. ... S.R.L. a emis factura nr. .... în valoare de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei către S.C. .... S.R.L., reprezentând: „AUTOTURISM

VW CADDY 1,9SDI....” .

Din analiza efectuată, la control, a rezultat că unitatea a înregistrat venituri aferente unui mijloc de transport vândut în timp ce descărcarea din gestiune s-a făcut pentru cele două mijloace evidențiate în gestiunea societății.

Referitor la starea de lucruri prezentată organele de control au solicitat explicații scrise reprezentantului societății, iar acesta în Nota explicativă dată, precizează: „ *Nu am explicație*” .

Având în vedere faptul că pentru cel de-al doilea mijloc de transport nu a fost emis vreun document de livrare, iar acesta nu s-a regăsit faptic la contribuabilul verificat, însă a fost descărcat din gestiunea acestuia, s-a concluzionat că, în speță, este vorba de o lipsă din gestiune, pentru care se aplică tratamentul fiscal reglementat prin art. 21 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal.

În baza prevederilor art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal la control s-a procedat la recalcularea bazei impozabile și a rezultatului fiscal pentru anul 2009, s-a stabilit un impozit suplimentar de plată în sumă de ... lei, majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei, în baza prevederilor art. 119-120 din Codul de procedura fiscală și penalități de întârziere în sumă de ... lei în conformitate cu art. 120<sup>1</sup> alin. (1) și alin. (2) lit. c) din același act normativ.

#### **7). Cap. III „Impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice” din raportul de inspecție fiscală**

Din analiza materialului documentar prezentat la control, organele de inspecție fiscală au constatat că profitul net realizat de S.C. ... S.R.L. în anii 2007 și 2008, ce se situează la nivel de ... lei și, respectiv, ... lei, a fost transferat din contul 121 „ Profit și pierdere” în contul 107 „ Rezultatul reportat”. Ulterior, în anul 2009 (luna iulie), o parte din sumele înregistrate în creditul contului 107 au fost stinse prin trecerea acestora în debitul acestui cont în corespondență cu conturi de disponibil la bancă și la casă.

Operațiunea efectuată de contribuabilul verificat reprezintă, în fapt, o distribuție și achitare a profitului net realizat către asociați, sub forma dividendelor. Așa cum a procedat unitatea a omis unele etape ce vizau această operațiune, și anume: repartizarea profitului net la dividende și, concomitent, constituirea și achitarea impozitului pe dividende datorat. Suma distribuită în condițiile menționate mai sus se situează la nivel de ... lei, pentru care unitatea datora un impozit pe dividende de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au reținut că unitatea nu a constituit, declarat și achitat impozitul pe dividende datorat.

În consecință, la control, în baza prevederilor art. 67 alin. (1) din Codul fiscal s-a stabilit impozitul datorat de unitate pentru sumele achitate asociaților sub forma dividendelor, acesta cifrându-se la ... lei. Totodată au fost calculate majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei în baza prevederilor art. 119-120 din Codul de procedură fiscală și penalități de întârziere în sumă de ... lei în conformitate cu art. 120<sup>1</sup>, alin. (1) și alin. (2), lit. c) din același act normativ.

**8). Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” lit. a) din raportul de inspecție fiscală**

Potrivit deconturilor de TVA întocmite de contribuabil și depuse la organul fiscal teritorial, acesta a dedus în perioada ianuarie - aprilie 2009 TVA în cuantum de ... lei, însă, la control, pentru perioada respectivă, unitatea nu a prezentat documentele care au stat la baza deducerii taxei pe valoarea adăugată în cauză.

În condițiile date, organele de control au solicitat explicații scrise reprezentantului contribuabilului, în Nota explicativă dată, acesta precizează: „Nu am explicație”.

În consecință organele de inspecție fiscală au reținut că, potrivit prevederilor art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal și pct. 46, alin. (2) Titlul II din Normele de aplicare a Codului fiscal pentru suma de ... lei unitatea nu beneficiază de drept de deducere.

**9). Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” lit. b) din raportul de inspecție fiscală**

În decontul de TVA întocmit pentru luna octombrie 2009 (înregistrat la AFP Mureș sub nr. ....), la rândul 18 „Achiziții de bunuri și servicii taxabile cu cota de 19%” este înscrisă suma de ... lei, care se individualizează după cum urmează:

- ❖ suma de ... lei - în luna august 2009 S.C. ... S.R.L. a emis către S.C. .... S.R.L. factura de storno nr. .... în valoare de - (minus) ... lei, cu TVA aferentă de - (minus) ... lei; prin documentul menționat se stornează: „servicii de consultanță aferente facturii ....., .....”.

Urmare instrumentărilor efectuate cu ocazia inspecției s-a concluzionat că emiterea facturii de storno nu este justificată, iar afectarea, în sensul diminuării a taxei pe valoarea adăugată colectată cu ... lei, în baza facturii respective nu poate fi acceptată.

- ❖ suma de ... lei - pentru care, la control, unitatea nu a prezentat documentele care au stat la baza deducerii taxei pe valoarea adăugată în cauză, astfel că deducerea taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei nu a fost justificată.

**10). Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” lit. c) din raportul de inspecție fiscală**

În luna februarie 2009 a fost înregistrată în evidența contabilă descărcarea din gestiune a unui mijloc fix, vândut către S.C. .... S.R.L. .... în baza facturii nr. .... în valoare de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei.

Documentul în cauză nu a fost înregistrat nici în jurnalul de vânzări și nici în Decontul de TVA, întocmite pentru luna februarie 2009 aceasta având drept efect fiscal diminuarea taxei pe valoarea adăugată colectată evidențiată de unitate și, implicit, majorarea nejustificată a taxei pe valoarea adăugată de rambursat pentru luna februarie 2009, cu suma de ... lei.

Întrucât, deficiențele constatate nu au fost eliminate prin eventuale corecții făcute în perioada următoare, în baza prevederilor art. 156<sup>2</sup> alin (2) și (3) din Codul

fiscal, cu ocazia controlului a fost stabilită o obligație suplimentară de plată la buget, reprezentând taxă pe valoarea adăugată, în sumă de ... lei .

**11). Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” lit. d) din raportul de inspecție fiscală**

Potrivit deconturilor de TVA întocmite pentru perioada aprilie – decembrie 2011 și depuse la organul fiscal teritorial, a rezultat că în anul 2011 unitatea verificată a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei).

Întrucât, la control, pentru suma de ... lei dedusă în trimestrul II 2011 și suma de ... lei dedusă în trimestrul III 2011, unitatea nu a prezentat documentele care au stat la baza deducerii s-a reținut că unitatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei.

Pentru taxa pe valoarea adăugată dedusă în sumă de ... lei (trimestrul IV 2011) unitatea a prezentat factura nr. .... emisă de către S.C. .... S.R.L. ...., reprezentând contravaloarea unui autoturism Golf Plus (... lei), însă, unitatea verificată nu a înregistrat în contabilitate achiziția mijlocului fix.

Bunul în cauză, deținut S.C. .... S.R.L., a fost gajat în favoarea băncii pentru un împrumut contractat de societatea respectivă, iar banca a refuzat acordarea acceptului pentru vânzarea bunului, astfel că transferul dreptului de proprietate și, deci, livrarea efectivă a autoturismului, nu a fost posibilă. Din instrumentările efectuate s-a concluzionat că, în cazul de față, societatea nu se regăsește în situația unei operații de achiziție, astfel că nu este îndeplinită condiția de deductibilitatea stipulată la art. 145, alin. (2) din Codul fiscal și art. 146, alin. (1), lit. a) din același act normativ

De asemenea, organele de inspecție fiscală au reținut și faptul că o astfel de achiziție, chiar dacă s-ar realiza nu s-ar încadra în nici una din excepțiile prevăzute la art. 145<sup>1</sup>, alin. (1) din Codul fiscal și astfel să existe drept de deductibilitate.

Având în vedere cele prezentate mai sus organele de inspecție fiscală au concluzionat că unitatea nu are drept de deducere asupra sumei de ... lei.

**12). Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” lit. e) din raportul de inspecție fiscală**

În decontul de TVA întocmit pentru trimestrul III 2011 se stornează taxa pe valoarea adăugată colectată în cuantum de ... lei, prin înscriere la rândul 15 „Regularizări taxa colectată” din decont a sumei respective cu semnul minus.

La control, nu au fost identificate documentele care au stat la baza efectuării stornării în cauză, iar reprezentantul contribuabilului nu a fost în măsură să explice în vreun fel această operațiune. Stornarea în cauză nu se regăsește în evidența contabilă a societății (nici în contul de venituri și nici în contul de TVA colectată).

În Nota explicativă dată, referitor la această stare de lucruri, s-a precizat că: „Reprezintă o eroare de completare”.

Având în vedere prevederile art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 și ale art. 156<sup>2</sup>, alin. (2) din Codul fiscal organele de inspecție fiscală au concluzionat că,

unitatea a diminuat nejustificat taxa pe valoarea adăugată colectată cu suma de ... lei; drept urmare, aceasta constituindu-se în obligație suplimentară de plată la bugetul de stat.

**13). Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” lit. f) din raportul de inspecție fiscală**

Organele de inspecție fiscală au reținut că, potrivit balanței de verificare încheiată la data de 31.12.2007 (atașată bilanțului contabil depus pentru anul 2007) contul 213 prezintă la data de 01.01.2007 un sold debitor de ... lei (în corespondență cu contul 167). În cursul anului 2007 în contul 213 se înregistrează în debit suma de ... lei (în corespondență cu cont 167), astfel că la data de 31.12.2007 atât contul 213 cât și contul 167 prezintă un sold final de ... lei, iar din discuțiile purtate cu reprezentantul contribuabilului a rezultat că suma respectivă reprezenta contravaloarea a două mijloace de transport achiziționate în leasing.

În cursul anului 2009, S.C. ... S.R.L. a emis factura nr..... în valoare de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei către S.C. .... S.R.L., reprezentând: „AUTOTURISM VW CADDY 1,9SDI....”.

Unitatea verificată a înregistrat în evidența contabilă venituri la nivelul celor înscrise în factură (... lei) și concomitent a înregistrat descărcarea din gestiune.

Din analiza efectuată la control a rezultat că unitatea a înregistrat venituri aferente unui mijloc de transport vândut în timp ce descărcarea din gestiune s-a făcut pentru cele două mijloace evidențiate în contabilitatea societății.

Având în vedere faptul că pentru cel de-al doilea mijloc de transport nu a fost emis vreun document de livrare, organele de inspecție fiscală au reținut că, acesta nu se regăsește faptic la contribuabilul verificat, însă a fost descărcat din gestiunea acestuia concluzionându-se că, în speță, este vorba de o lipsă din gestiune pentru care unitatea datorează potrivit art. 128, alin. (4), lit. c) din Codul fiscal taxă pe valoarea adăugată.

În consecință, la control, a fost colectată taxă pe valoarea adăugată la nivel de ... lei (... lei x 19%), lei, sumă ce s-a constituit în obligație suplimentară de plată datorată bugetului de stat.

**14). Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” lit. g) din raportul de inspecție fiscală**

În Decontul de TVA întocmit pentru trimestrul I 2011, la rândul 15 „Regularizări taxă colectată” unitatea a înscris suma de ... lei.

Instrumentările efectuate la control, pentru lămuriri vizând autenticitatea datelor cuprinse la poziția din decont menționată, au pus în evidență faptul că datele respective nu sunt justificate, reprezentantul contribuabilului precizând, referitor la acest aspect, în Nota explicativă dată: „Reprezintă o eroare de completare a decontului”. Nu au fost prezentate și nu au fost identificate nici un fel de documente, probe, elemente, care să confirme că suma respectivă, înscrisă în decont, are vreo justificare, vreun suport real.

Eroarea, reprezintă, așadar, o deficiență de completare a decontului ce intră sub incidența art. 156<sup>2</sup>, alin. (2) din Codul fiscal, fiind diminuată TVA colectată cu suma



de ... lei, cu influență și asupra soldului negativ de TVA.

La control, pentru perioadele în care unitatea datora TVA la bugetul de stat, au fost calculate majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei, în baza prevederilor art. 119-120 din Codul de procedură fiscală.

Întrucât deficiențele anterior redate, prezentate la Cap. III „Impozit pe profit” lit. a), b), c), d), f) și Cap. III „Impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice” din raportul de inspecție fiscală, ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art. 9, alin. (1), lit. a), b) și c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, prin adresa nr. .... organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Mureș, solicitând efectuarea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de actul normativ anterior menționat, în acest sens fiind întocmit Procesul verbal nr. ....

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

**1). Cap. III „Impozit pe profit” lit. a) din raportul de inspecție fiscală.**

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, potrivit balanței de verificare încheiată la data de 31.12.2007 și bilanțului contabil depus pentru anul 2007 S.C. ... S.R.L. a înregistrat în anul respectiv venituri totale în sumă de ... lei și cheltuieli totale de ... lei, rezultatul fiscal al perioadei concretizându-se în profit ce se situează la nivel de ... lei.

Pentru anul 2007, în data de 15.04.2008, a fost depusă la organul fiscal Declarația privind impozitul pe profit – cod 101 -, prin care unitatea declară venituri totale de ... lei și cheltuieli totale de ... lei. Ulterior, în luna februarie 2010 unitatea a depus o declarație rectificativă privind impozitul pe profit pentru anul 2007 prin care cheltuielile declarate inițial (mai mari decât cele înregistrate în contabilitate) se modifică, în sensul majorării, de la ... lei la ... lei. Din compararea datelor cuprinse în declarațiile la care s-a făcut referire mai sus a rezultat că unitatea a declarat pentru anul 2007 cheltuieli mai mari cu ... lei decât cele reflectate în balanța de verificare și bilanțul întocmit pentru perioada respectivă. Rectificarea cheltuielilor aferente anului 2007 nu a fost însă operată în evidența contabilă a societății, soldul contului 121 (profit de ... lei) trecut ulterior în contul 117 „Rezultatul reportat” rămânând neschimbat.

De asemenea, la control, s-a constatat că, în nici una din declarațiile (cod 101) depuse pentru anul 2007 unitatea nu a cuprins veniturile financiare, care potrivit balanței de verificare, la data de 31.12.2007 erau de ... lei.

În condițiile date, organele de inspecție fiscală, au concluzionat că, unitatea nu a respectat prevederile OMFP nr. 35/2005 pentru aprobarea modelului și conținutului formularelor 101 "Declarație privind impozitul pe profit", 120 "Decont privind accizele" și 130 "Decont privind impozitul la țigărele și gazele naturale din producția internă" întrucât, la control nu au fost identificate documente care să reflecte cheltuieli

aferente anului 2007 neînregistrate în perioada respectivă, care să justifice efectuarea unor rectificări.

Referitor la acest aspect, organele de inspecție fiscală au solicitat explicații scrise reprezentantului unității. Deși, în Nota explicativă dată se precizează: „... în momentul de față nu pot răspunde la această întrebare ...”, au fost prezentate organelor de control, pentru justificarea majorării cheltuielilor de exploatare aferente anului 2007 (prin Declarația cod 101) materiale (8 la număr) denumite „Declarație” însoțite de „Decont de delegație externă” și „Ordin de deplasare (Delegație) .

Din analiza documentelor prezentate de contribuabil, organele de inspecție au concluzionat că acestea nu îndeplinesc condițiile legale pentru a avea calitatea de documente justificative pentru operațiunea efectuată de societate, de majorarea a cheltuielilor aferente anului 2007.

Astfel, declararea unor cheltuieli mai mari decât cele înregistrate în contabilitate și nedeclararea veniturilor financiare a avut drept efect diminuarea nejustificată a impozitului pe profit datorat pentru anul 2007.

În baza celor prezentate mai sus, la control, s-a procedat la recalcularea bazei impozabile aferente impozitului pe profit pentru anul 2007 stabilindu-se un impozit pe profit suplimentar de plată în cuantum de ... lei [... lei + ... lei ) x 16%].

Pentru debitul suplimentar, la control s-au calculat majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei, în baza prevederilor art. 119-120 din Codul de procedură fiscală și penalități de întârziere în sumă de ... lei, stabilite în conformitate cu art. 120<sup>1</sup>, alin. (1) și alin. (2), lit. c) din același act normativ.

În contestația formulată, cu referire la constatarea redată anterior, petenta precizează că pentru justificarea cheltuielilor respective unitatea deținea, pe lângă documentele prezentate la control, contracte încheiate cu firma ..... S.R.L, fără însă ca organul de control să solicite aceste documente sau să fie interesat de succesiunea operațiunilor și modul de derulare a acestora astfel că, consideră concluziile organului de control ca fiind absolut subiective și abuzive.

**În drept**, speței analizate îi sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: „ *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...* ”,

- art. 21 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal, unde se stipulează: „ *Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: ...b) „ suma cheltuielilor cu indemnizația de deplasare acordată salariaților pentru deplasări în România și în străinătate, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice”;*

- art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal, unde se arată: „ *(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: ... f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor”.*

- Anexa nr. 2 „Instrucțiuni pentru completarea formularelor 101 "Declarație

privind impozitul pe profit ..." , Secțiunea B "Date privind impozitul pe profit" din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 35/2005 pentru aprobarea modelului și conținutului formularelor 101 "Declarație privind impozitul pe profit", 120 "Decont privind accizele" și 130 "Decont privind impozitul la țițeiul și la gazele naturale din producția internă", în care se precizează: „- *Rândurile 1 - 10 - se completează cu datele corespunzătoare, înregistrate în evidența contabilă a contribuabilului. La rd. 2 "Cheltuieli de exploatare" se înscrie și cheltuiala cu impozitul pe profit*”.

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

- așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei S.C. ... S.R.L. a declarat la organul fiscal teritorial pentru anul 2007, prin intermediul declarației rectificative privind impozitul pe profit – cod 101, cheltuieli mai mari decât cele înregistrate în evidența contabilă cu suma de ... lei - cheltuielile înregistrate sunt în sumă de ... lei, iar cheltuielile declarate sunt în sumă de ... lei;

- întrucât, la control nu au fost identificate documente care să reflecte cheltuieli aferente anului 2007 neînregistrate în perioada respectivă, care să justifice efectuarea unor rectificări, organele de inspecție fiscală au solicitat explicații scrise reprezentantului unității. Potrivit răspunsului dat de către reprezentantul contribuabilului la solicitarea organelor de inspecție fiscală în Nota explicativă se precizează că: „, ... *în momentul de față nu pot răspunde la această întrebare ...*”;

- la control, pentru justificarea majorării cheltuielilor de exploatare aferente anului 2007 (prin Declarația cod 101) au fost prezentate materiale (8 la număr) denumite „Declarație” însoțite de „Decont de delegație externă” și „ Ordin de deplasare (Delegație).

În materialele denumite „Declarație” întocmite de d-na ..... (angajată) și .....(administrator) se menționează că aceștia, în diferite perioade ale anului - luni calendaristice - , iar în cadrul acestora în intervale compacte de 24 – 28 zile, s-ar fi deplasat în Ungaria și Germania în vederea efectuării unor studii necesare efectuării lucrărilor contractate de societatea S.C. .... S.R.L.

Potrivit documentului „Decont de delegație externă” pentru zilele în care s-ar fi aflat în deplasare s-a calculat o diurnă de 300 euro/zi, cazare în sumă ce variază de la 2.400 – 3.000 euro (pentru cheltuielile cu cazarea nu a fost prezentat nici un document) și „*alte cheltuieli*” în valori ce variază de la 1.500 – 5.400 euro, fără a fi prezentate cu ocazia controlului documente justificative .

În ceea ce privește Ordinele de deplasare atașate, se reține că acestea sunt copii ale unor ordine de deplasare (doar fața acestor documente fără verso), fără număr și dată, care ar fi fost emise pe numele celor două persoane nominalizate anterior; toate copiile prezentate poartă aceeași ștampilă ce ar aparține firmei din Ungaria K.I. ....Bt, iar pentru așa zisele deplasări din Germania documentele nu conțin nici măcar un indiciu de la vreo firmă pentru a putea justifica în vreun fel cheltuielile cu deplasarea.

În concluzie, nu a fost prezentat nici la control și nici în susținerea contestației formularul original complet (față - verso) a ordinelor de deplasare în cauză.

Prin contestație petenta menționează că diurna acordată (300 euro/zi) ar fi fost aprobată de conducerea societății, susținerea petentei nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere următoarele aspecte:

- diurna calculată de unitate (300 euro/zi) nu se încadrează în limita de deductibilitate stabilită prin lege - art. 21 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal limitează gradul de deductibilitate a acestor cheltuieli la nivelul de 2,5 ori stabilit pentru instituțiile publice - pentru instituțiile publice diurna pentru deplasări externe este de 35 euro/zi.

- deductibilitatea cheltuielilor cu diurna este limitată de prevederile Codului fiscal (în cazul de față aceasta este limitată la 87,5 euro/zi), pentru partea de diurnă care depășește această valoare fiind aplicat un regim de nedeductibilitate fiscală.

În ceea ce privește „*alte cheltuieli*” acestea nu îndeplinesc condițiile legale de deductibilitate, neavând la bază vreun document justificativ, potrivit prevederilor art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal, reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal la determinarea profitului impozabil.

Referitor la motivația invocată în înscrisurile ce poartă denumirea „Declarație” - efectuarea unor studii vizând prospectarea pieței în favoarea S.C. .... S.R.L. – se rețin cele precizate de către organele de inspecție fiscală care au menționat în actele atacate că unitatea nu a prezentat vreun material în acest sens, care să vizeze realizarea efectivă a unor asemenea studii, dar nici care să pună în evidență vreo legătură între eventuale astfel de studii și relația cu S.C. .... S.R.L.

Întrucât, petenta nu este de acord cu cele reținute de organele de inspecție fiscală, la dosarul contestației a prezentat un număr de trei contracte încheiate cu societatea .... S.R.L. Deși în contestație se face referire al Actul adițional din .... la Contractul nr. ...., privind prelungirea contractului pentru perioada 01.01.2007 - 31.12.2008, acest document nu este atașat contestației

Din analiza contractelor prezentate de petentă, în soluționarea contestației se rețin următoarele aspecte:

- nici unul din contractele invocate nu vizează anul 2007;
- potrivit Contractelor de agenție comercială nr. 28/30.10.2005 și nr. ...., S.C. ... S.R.L. își desfășura activitatea doar pe teritoriul județului Mureș, astfel că aceste contracte nu pot constitui justificare pentru cheltuielile cu deplasările în Ungaria și Germania;
- Contractul de prestări servicii nr. 2/05.01.2008, ce are un obiect (operațiuni de marketing) compatibil cu prestațiile invocate de către S.C. ... S.R.L. în înscrisurile ce poartă denumirea „Delegație”, vizează perioada 01.1.2008 – 31.12.2008, or rectificarea cheltuielilor a vizat anul 2007.

De asemenea, în vederea justificării majorării cheltuielilor pentru anul 2007, în contestația formulată petenta prezintă o situație, în care, pentru fiecare „Decont de delegație” din anul 2007 (8 la număr) indică o factură emisă în anul 2008 (excepție face decontul din luna decembrie 2007 pentru care indică două facturi), cu valoarea aferentă fiecărui document în parte.

Situația prezentată nu poate fi însă avută în vedere la soluționarea favorabilă a contestației deoarece petenta nu a indicat societatea pentru care au fost emise documentele enumerate, astfel că nu se poate justifica dacă există vreo legătură între

această situație și susținerea petentei potrivit căreia cheltuielile analizate ar fi fost făcute pentru S.C. .... S.R.L.

Totodată, în cauză se reține că, având în vedere faptul că veniturile menționate în situația prezentată de petentă sunt aferente anului 2008, chiar dacă cheltuielile ar fi fost justificate cu documente întocmite conform cerințelor legale în materie, acestea nu ar fi fost deductibile la calculul profitului impozabil în anul 2007, ci ar fi reprezentat eventuale cheltuieli înregistrate în avans care nu afectează fiscalitatea decât în momentul în care devin cheltuieli curente ale perioadei fiscale.

Petenta reclamă inspectorilor fiscali că nu au analizat la control contractele prezentate la contestație, că nu au fost interesați să clarifice aceste aspecte, că nu au solicitat punctul de vedere al contribuabilului cu privire la această problemă, prin toate acestea fiind încălcat un drept expres prevăzut la art. 9 alin. (1) coroborat cu art. 107 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Față de susținerea petentei, se reține că din situația de fapt prezentată de organele de inspecție fiscală în actele atacate și referatul cu propunerile de soluționare a contestației rezultă faptul că pe parcursul inspecției fiscale au fost avute în vedere toate documentele prezentate de contribuabil, mai mult, au fost solicitate și explicații scrise reprezentantului legal al societății, după cum rezultă și din referatul cu propuneri de soluționare a contestației. În cazurile în care unele documente justificative nu au fost prezentate, organele de inspecție au solicitat în mod repetat identificarea și prezentarea acestora. Pe parcursul desfășurării inspecției fiscale contribuabilul a fost informat de mai multe ori cu privire la deficiențele fiindu-i solicitat sprijinul în vederea clarificării tuturor aspectelor constatate. De asemenea, la finalul inspecției fiscale, contribuabilul a fost înștiințat despre data, ora și locul de desfășurare a inspecției fiscale cu privire la constatările organelor de control, acesta fiind informat totodată despre posibilitatea exprimării unui punct de vedere cu privire la rezultatele inspecției. Reprezentantul contribuabilului deși, a fost informat despre posibilitatea exprimării unui punct de vedere cu privire la constatările organelor de control, a precizat că nu este de acord cu acestea dar nu exprimă un punct de vedere cu privire la acestea. În condițiile prezentate, afirmațiile petentei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

În ceea ce privește nivelul cheltuielilor cu diurna, cazarea și alte cheltuieli de delegație, cheltuieli pe care organele de inspecție fiscală le-au încadrat în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal întrucât, înregistrarea acestora a fost făcută fără documente justificative, petenta precizează că: „*Nivelul de diurnă specificată în decont reprezintă diurna aprobată prin decizia administratorului*”, în același timp fiind invocate prevederile Hotărârii nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, unde se stipulează - art. 12 alin. (2) - printre altele faptul că: „*justificarea sumelor cheltuite în valută, cu excepția celor reprezentând drepturile de diurnă, se face pe bază de documente...*”. De asemenea, se reiterează și cu această ocazie faptul că organele de inspecție fiscală nu au solicitat un punct de vedere pentru aspectele în cauză.

Susținerile petentei nu sunt conforme cu realitatea, întrucât după cum s-a precizat anterior, solicitări pentru clarificarea sumelor înregistrate pe cheltuieli au



fost făcute de către organele de inspecție fiscală, fiind solicitate și note explicative scrise, însă răspunsurile date nu au adus nici un fel de lămurire în problematica în cauză. Cu toate acestea se reține că organele de inspecție fiscală au analizat documentele prezentate de contribuabil chiar și după ce în nota explicativă acesta a menționat că: „ ... în momentul de față nu pot răspunde la această întrebare”.

La acest punct din contestație petenta mai face referire și la faptul că în timpul controlului au fost solicitate note explicative pentru: „*aspecte care nu au fost trecute în avizul de inspecție fiscală inițială*”. În legătură cu această afirmație în referatul privind propunerile de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală au precizat faptul că, contrar celor susținute în contestație, acțiunea de control nu a avut la bază un „*aviz de inspecție fiscală*”. Acțiunea de inspecție fiscală a fost promovată în data de 06.02.2012 în vederea soluționării Decontului de TVA întocmit pentru luna decembrie 2011, prin care S.C. ... S.R.L. a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA. Deși, inspecția a avut la bază o solicitare făcută de către contribuabil, la promovarea acesteia, organele de inspecție fiscală au constatat că unitatea nu poate prezenta întregul material documentar necesar, situație în care unitatea a fost sancționată contravențional, în sarcina acesteia fiind dispusă măsura de a se asigura condițiile necesare desfășurării inspecției, prin punerea la dispoziție a documentelor ce au stat la baza deducerii și colectării taxei pe valoarea adăugată.

Ulterior, la reluarea inspecției fiscale, urmare a analizării documentelor prezentate de către unitate, au fost identificate deficiențe cu implicații fiscale și în ceea ce privește impozitul pe profit și impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, drept pentru care, în baza prevederilor art. 102 alin. (3) lit. c) din O. G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, unde se stipulează: „ (3) *Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:*

a) *în cazul efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil aflat în procedura de insolvență;*

b) *în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat sau încrucișat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale;*

c) *pentru extinderea inspecției fiscale la perioade, impozite, taxe și contribuții, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală”, s-a procedat la avizarea societății cu privire la cuprinderea în inspecție și a acestor obligații fiscale.*

În condițiile date, organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile legale de reglementare în materie, și au stabilit relevanța stărilor de fapt fiscale identificate asupra tuturor obligațiilor fiscale ale contribuabilului.

În contextul considerentelor anterior menționate și având în vedere prevederile legale incidente în speță, precum și faptul că în susținerea contestației petenta nu prezintă documente justificative care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de control au încadrat în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal suma de ... lei și au stabilit un impozit pe profit suplimentar în cuantum de ... lei, fapt pentru care ***contestația petentei urmează să fie respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.***

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

## 2). Cap. III „Impozit pe profit” lit. b) din raportul de inspecție fiscală.

**În fapt**, în anul 2008 unitatea a înregistrat în evidența contabilă venituri totale în sumă de ... lei și cheltuieli totale în cuantum de ... lei (din care cheltuieli vizând impozitul pe profit ... lei), rezultatul perioadei concretizându-se în profit de ... lei (credit cont 121), acesta fiind transferat în anul 2008 în contul 117 „Rezultatul reportat”.

S.C. ... S.R.L. a depus la Administrația Financiară Tg. Mureș, pentru anul 2008, Declarația privind impozitul pe profit în data de ....., prin care a declarat venituri la nivel de ... lei (cu ... lei mai puțin decât cele evidențiate în bilanța de verificare și bilanț) și cheltuieli la nivel de ... lei (cu ..... mai puțin decât cele evidențiate în contabilitate).

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că unitatea a completat declarația 101 pentru anul 2008 fără respectarea prevederilor Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 35/2005, iar declararea eronată prin formularul cod 101 a veniturilor și cheltuielilor aferente anului 2008 a avut drept efect fiscal diminuarea nejustificată a impozitului pe profit datorat.

În condițiile date, la control, s-a recalculat baza impozabilă aferentă impozitului pe profit și s-a stabilit impozitul pe profit datorat de unitate pentru anul 2008. Astfel, urmare refacerii calculelor s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în cuantum de ... lei, astfel:

- cont 121: ... lei;
- cont 691: ... lei;
- impozit datorat: ... lei (... lei x 16%);
- impozit declarat de unitate: ... lei;
- diferență stabilită la control: ... lei

Pentru debitul suplimentar, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei, în baza prevederilor art. 119-120 din Codul de procedură fiscală și penalități de întârziere în sumă de ... lei, în conformitate cu art. 120<sup>1</sup>, alin. (1) și alin. (2), lit. c) din același act normativ.

Cu privire la această constatare a organelor de inspecție fiscală, în contestația se precizează că, la control: „organul de control ... nu a analizat aspectele făcând numai constatările ...” și „...total facturi emise sunt în valoare de ... lei respectiv total venituri în valoare de ... lei. Într-adevăr în bilanță în contul 704 este suma specificată de către organul de control, sumă care ulterior în anii precedenți prin contul 117 a fost corectat”.

**În drept**, speței analizate îi sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

„ 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”.

- pct. 12 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, unde se arată:

„ 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”.

- Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 35/2005 pentru aprobarea modelului și conținutului formularelor 101 "Declarație privind impozitul pe profit", 120 "Decont privind accizele" și 130 "Decont privind impozitul la țiteiul și la gazele naturale din producția internă", în care în Anexa nr. 2 „Instrucțiuni pentru completarea formularelor 101 "Declarație privind impozitul pe profit ...", unde la Secțiunea B "Date privind impozitul pe profit", se precizează: „- *Rândurile 1 - 10 - se completează cu datele corespunzătoare, **înregistrate în evidența contabilă a contribuabilului**. La rd. 2 "Cheltuieli de exploatare" se înscrie și cheltuiala cu impozitul pe profit”.*

Având în vedere cele menționate în actele atacate, susținerile petentei și prevederile legale incidente în speță, în soluționarea contestației se rețin următoarele:

- potrivit evidenței contabile valoarea totală a facturilor emise de S.C. ... S.R.L. în anul 2008 însumează ... lei, iar cheltuielile se situează la nivel de ... lei.

Cu ocazia controlului încrucișat efectuat la S.C. .... S.R.L. organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile evidențiate de S.C. ... S.R.L. sunt la nivelul sumelor înregistrate de S.C. .... S.R.L. respectiv, ... lei (aspect ce rezultă și din fișa furnizorului S.C. ... S.R.L. pusă la dispoziția organelor de control de către SC .... SRL, potrivit căreia achizițiile de la S.C. ... S.R.L. se situează la nivelul indicat).

- în contestația formulată petenta precizează că veniturile anului 2008 se situează la nivel de ... lei, fără a explica în vreun fel diferența de ... lei față de suma ce rezultă din însumarea facturilor emise, evidențiate de altfel în contabilitate S.C. ... S.R.L.;

- deși petenta recunoaște un anumit nivel al veniturilor aferente anului 2008, nivel ce se situează mult peste nivelul veniturilor declarate la organul fiscal teritorial prin declarația cod 101, în contestație nu aduce nici un argument care să clarifice această situație și să combată constatarea organelor de inspecție fiscală, rezumându-se la afirmația: „sumă care ulterior în anii precedenți prin contul 117 a fost corectată”, pe care nu o susține nici legal nici documentar.

- prin declararea unor venituri sub nivelul celor înregistrate în contabilitate, societatea verificată a diminuat baza de impozitare aferentă impozitului pe profit pentru anul 2009 fără a avea vreo justificare legală, iar în susținerea contestației

petenta nu prezintă documente sau explicații de natură să combată constatarea organelor de inspecție fiscală.

Având în vedere cele anterior menționate, prevederile legale incidente în speță, precum și faptul că în afirmațiile petentei nu sunt susținute cu documente justificative și nu sunt de natură să schimbe constatarea organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de control au stabilit un impozit pe profit suplimentar în cuantum de ... lei, fapt pentru care **contestația petentei urmează să fie respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.**

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

### **3). Cap. III „Impozit pe profit” lit. c) din raportul de inspecție fiscală.**

**În fapt**, în anul 2008 unitatea a înregistrat pe cheltuieli de exploatare, în contul 603 „Cheltuieli privind obiectele de inventar” suma de ... lei, pentru justificarea operațiunii în cauză nefiind prezentat cu ocazia controlului nici un document.

Organele de control au solicitat reprezentantului legal explicații cu privire la obiectele de inventar date în consum, prezentarea documentelor în baza cărora acestea au fost achiziționate precum și orice alte informații de natură să justifice înregistrarea pe cheltuieli a sumei respective. Până la data finalizării acțiunii de inspecție nu au fost prezentate documente, informații ori explicații lămuritoare în speță.

În Nota explicativă dată organelor de inspecție fiscală, referitor la speța în cauză, reprezentantul unității precizează „Nu am explicație”.

Având în vedere prevederile art. 21, alin. (4), lit. f) din Codul fiscal, potrivit cărora, cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil, suma de ... lei nu îndeplinește condițiile legale de deductibilitate fiscală și, ca atare, la control, aceasta a fost impozitată stabilindu-se un impozit pe profit suplimentar de plată de ..... lei (... lei x 16%).

Pentru debitul suplimentar stabilit organele de inspecție fiscală au calculat accesorii constând în majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei, în baza prevederilor art. 119-120 din Codul de procedură fiscală și penalități de întârziere în sumă de ... lei, stabilite în conformitate cu art. 120<sup>^</sup>1 alin. (1) și alin. (2) lit. c) din același act normativ.

Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală redată anterior, petenta menționează că, la control, nu au fost analizate toate aspectele și influențele fiscale, astfel: „Soldul contului 303 în valoare de ... lei provine din anul 2006. Înregistrările fiind efectuate pe baza documentelor fiscale, situația lor și copii după documente fiind regăsite în anexa nr. 5”.

**În drept**, speței analizate îi sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se menționează:

„ (4) *Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: ...*

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

Deși, în contestația formulată petenta face referire la situația și documentele care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă a sumelor din contul 303, în susținerea contestației nu prezintă astfel de situații. Mai mult în susținerea contestației petenta face referire doar la suma de ... lei, în acele atacate, organele de inspecție fiscală au analizat suma de ... lei. De asemenea, în contestație se precizează că suma de ... lei provine din anul 2006, aceasta însă nu are relevanță în soluționarea contestației, întrucât potrivit prevederilor legale de reglementare în materie societatea are obligația conducerii unei evidențe privind obiectele de inventar achiziționate și date în folosință. Astfel, potrivit prevederilor Ordinului Președintelui ANAF nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu ajutorul contului 8035 "Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință" se ține evidența stocurilor de natura obiectelor de inventar date în folosință: „ În debitul contului 8035 "Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință" se înregistrează valoarea stocurilor de natura obiectelor de inventar date în folosință, iar în credit, aceleași stocuri, în momentul scoaterii lor din folosință. Soldul contului reprezintă valoarea stocurilor de natura obiectelor de inventar date în folosință”.

Așa cum au constatat organele de inspecție fiscală societatea nu a condus evidența obiectelor de inventar astfel că nu a fost în măsură să indice componența sumei înregistrată pe cheltuieli reprezentând obiecte de inventar date în folosință în cuantum de ... lei.

Având în vedere prevederile legale anterior citat și faptul că unitatea nu a prezentat documente care să justifice înregistrarea pe cheltuieli deductibile a sumei de ... lei - nici la control și nici în susținerea contestației societatea nu a prezentat documentele care au stat la baza înregistrării în contabilitate a sumelor evidențiate în contul 303 „Obiecte de inventar”, componența acestei sume și natura bunurilor pentru a se putea stabili legătura acestora cu activitatea desfășurată de contribuabil - organele de inspecție fiscală, în mod legal, au concluzionat că suma de ... lei reprezintă o cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal.

Având în vedere cele anterior menționate, prevederile legale incidente în speță, precum și faptul că în susținerea contestației petenta nu prezintă documente justificative care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, în mod legal organele de control au stabilit un impozit pe profit suplimentar în cuantum de ... lei, fapt pentru care **contestația petentei urmează să fie respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.**

Întrucât stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că în sarcina S.C. ... S.R.L. a fost reținut ca datorat impozit pe profit în sumă de ..... lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, **se va respinge ca**



*neîntemeiată contestația și pentru accesoriile aferente în sumă de ... lei (... lei majorări de întârziere + ... lei penalități de întârziere).*

#### **4). Cap. III „Impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice” din raportul de inspecție fiscală**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că profitul net realizat de S.C. ... S.R.L. în anii 2007 și 2008, ce se situează la nivel de ... lei și, respectiv, ... lei, a fost transferat din contul 121 „Profit și pierdere” în contul 117 „Rezultatul reportat”. Ulterior, în anul 2009 (luna iulie), o parte din sumele înregistrate în creditul contului 117 au fost stinse prin trecerea acestora în debitul acestui cont în corespondență cu conturi de disponibil la bancă, 5121 „Conturi la bancă în lei” și casă 5311 „Casa în lei” (în bilanța de verificare este trecut, din eroare, contul 107 în loc de 117).

În condițiile date, organele de inspecție fiscală au concluzionat că operațiunea efectuată de contribuabilul verificat reprezintă, în fapt, o distribuire și achitare a profitului net realizat către asociați, sub forma dividendelor, iar așa cum a procedat unitatea a omis unele etape ce vizau această operațiune, și anume: repartizarea profitului net la dividende (117 „Rezultatul reportat” = 457 „Dividende de plată”) și, concomitent, constituirea și achitarea impozitului pe dividende datorat (457 „Dividende de plată” = 446 „Impozit pe dividende”). Suma distribuită în condițiile menționate mai sus se situează la nivel de ... lei, pentru care unitatea datora un impozit pe dividende. Corespunzător sumei încasate (suma netă ... lei) suma impozabilă (brută) este de ... lei (... lei x 100 : 84), iar impozitul pe dividende aferent cifrându-se la ... lei.

Până la data controlului unitatea nu a constituit, declarat și achitat impozitul pe dividende datorat, prin aceasta nefiind respectate prevederile art. 67 alin. (1) din Codul fiscal, astfel că organele de inspecție fiscală au calculat impozitul pe dividende datorat de contribuabil pentru sumele încasate din profitul net, acesta situându-se la nivel de ... lei (... lei x 16%). Totodată, la control s-au calculat și accesoriile aferente în sumă totală de ... lei, din care majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei, în baza prevederilor art. 119-120 din Codul de procedură fiscală și penalități de întârziere în sumă de ... lei în conformitate cu art. 120<sup>1</sup> alin. (1) și alin. (2) lit. c) din același act normativ.

Referitor la constatare redată mai sus, în contestația formulată petenta precizează: *„Închiderea contului 117 – Rezultatul reportat a fost pus în corespondență cu contul 5311 – Casa în lei - și 5121 – Cont la bancă în lei ca urmare a încorporării sumelor cheltuite de unitate în urma delegațiilor efectuate necesare pentru realizarea Veniturilor, valori care nu se regăsesc în evidențele anului 2007 și 2008, societatea prin această notă înregistrând corecția necesară pentru eroarea materială constatată în anii precedenți”*.

**În drept**, speței analizate îi sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art. 7 pct. 12 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

*„ dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele:*

a) o distribuire de titluri de participare suplimentare care nu modifică procentul de deținere a titlurilor de participare ale oricărui participant la persoana juridică;

b) o distribuire în bani sau în natură, efectuată în legătură cu răscumpărarea titlurilor de participare la persoana juridică, alta decât răscumpărarea care face parte dintr-un plan de răscumpărare, ce nu modifică procentul de deținere a titlurilor de participare al nici unui participant la persoana juridică;

c) o distribuire în bani sau în natură, efectuată în legătură cu lichidarea unei persoane juridice;

d) o distribuire în bani sau în natură, efectuată cu ocazia reducerii capitalului social constituit efectiv de către participanți.

Dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate către un participant la persoana juridică depășește prețul pieței pentru astfel de bunuri sau servicii, atunci diferența se tratează drept dividend. De asemenea, dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui acționar sau asociat al persoanei juridice este efectuată în scopul personal al acestuia, atunci suma respectivă este tratată ca dividend”.

- art. 67 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia:  
„ Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 31 decembrie a anului respectiv”.

Având în vedere prevederile legale anterior citate, constatările organelor de inspecție fiscală și susținerile petentei, în soluționarea contestației se rețin următoarele:

- potrivit bilanțelor de verificare profitul net realizat de contribuabil în anul 2007 și 2008 s-a situat la nivel de ... lei (... lei + ... lei), sumă transferată după închiderea exercițiilor financiare din contul 121 „Profit și pierdere” în contul 117, „Rezultatul reportat”.

- în anul 2009 o parte din sumele înregistrate în contul 117 au fost ridicate prin intermediul conturilor de disponibil din caserie și contul de la bancă, operațiune care echivalează cu o distribuire a profitului net sub forma dividendelor, însă prin modalitatea de operare în evidența contabilă societatea a omis constituirea și achitarea impozitului pe dividende (suma netă distribuită este de ... lei).

- susținerea petentei potrivit căreia înregistrările contabile s-au făcut ca urmare a încorporării sumelor cheltuite de unitate în urma delegațiilor efectuate, valori care nu se regăsesc în evidențele anului 2007 și 2008 - prin nota contabilă efectuată înregistrându-se „corecția necesară pentru eroarea materială constatată în anii precedenți” - nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației pe următoarele considerente:

- pentru ca operațiunile contabile efectuate de petentă să poată fi

considerate corecții pentru eventuale erori materiale acestea trebuiau să aibă suport documentar și legal;

- omiterea înregistrării unor cheltuieli în anul fiscal la care se referă se poate corecta prin înregistrarea sumelor în conturile de cheltuieli aferente și închiderea conturilor respective prin contul 117, aspect reglementat la pct. 13 din Normele metodologice date în aplicarea art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, unde se precizează: „*Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. În cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv...*”;

- în susținerea contestației petenta nu a prezentat nici un document justificativ care să susțină cele afirmate în contestație - corecția unor erori materiale - iar referitor la aceste erori materiale la control s-au prezentat copii ale unor ordine de deplasare (în număr de 8, doar fața fără verso), fără număr și dată precum și Deconturi de delegație externă prin care s-a stabilit valoarea cheltuielilor cu „diurna, cazarea și alte cheltuieli 50%”, toate înscrisurile vizează anul 2007, documente care nu corespund cerințelor legale pentru justificarea înregistrărilor efectuate de către societate;

- deși, petenta susține că prin corecțiile înregistrate s-a urmărit încorporarea sumelor cheltuite cu delegațiile efectuate în anii 2007 și 2008, nici la control și nici la dosarul contestației aceasta nu a prezentat nici un document care să vizeze anul 2008;

- referitor la diminuarea rezultatului net pentru anul 2008 unitatea a susținut la acest punct din contestație că operațiunea reprezintă o corecție a unei erori materiale. Corecția menționată de către petenta nu a fost evidențiată în contabilitatea unității, iar la organul fiscal teritorial a fost depusă o declarație privind impozitul pe profit - cod 101 - rectificativă pentru anul 2008 prin care s-au diminuat veniturile declarate inițial. În același timp contestatoarea susține și faptul că, pentru anul 2008: „*total facturi emise sunt în valoare de ... lei respectiv total venituri în valoare de ... lei. Într-adevăr în balanță în contul 704 este suma specificată de către organul de control, sumă care ulterior în anii precedenți prin contul 117 a fost corectată*” . În condițiile date petenta nu este consecventă în susținerile sale ( pe de o parte recunoaște un nivel ridicat al veniturilor aferente anului 2008 – facturate și înregistrate în contabilitate – iar pe de altă parte susține că este vorba de corecția unei erori materiale) mai mult, nu prezintă nici un document justificativ care să-i susțină afirmațiile.

Având în vedere cele anterior menționate, prevederile legale incidente în speță, precum și faptul că în susținerea contestației petenta nu prezintă documente justificative care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de control au încadrat în categoria dividendelor sumele ridicate din casierie și contul curent al societății și au stabilit un impozit pe dividendele în sumă de ... lei, fapt pentru care ***contestația petentei urmează să fie respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.***

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

**5). Cap. III „Impozit pe profit” lit. d), e) și f), Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” lit. a), b), c), d), e), f) și g) din raportul de inspecție fiscală**

**În fapt, - constatarea redată la Cap. III „Impozit pe profit” lit. d) din raportul de inspecție fiscală -** în anul 2010 S.C. ... S.R.L. a emis către S.C. .... S.R.L. facturi în valoare totală de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei și către S.C. .... S.R.L. în valoare de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei – anexa nr. 20 la raportul de inspecție fiscală. Organele de inspecție fiscală au constatat că facturile menționate la pozițiile 8 și 9 din anexa la care s-a făcut referire anterior au fost înregistrate în contabilitatea societății verificate doar în luna septembrie 2011.

Potrivit balanței de verificare încheiată la data de 30.06.2010 veniturile înregistrate însumează ... lei, iar cheltuielile se situează la nivel de ... lei, rezultatul fiscal al perioadei ianuarie - iunie 2010 fiind pierdere de ... lei, situația este reflectată și de declarația cod 101 întocmită la finele anului 2010, la control nefiind prezentată balanța de verificare la data de 31.12.2010.

Astfel, unitatea a înregistrat în evidența contabilă doar o parte din veniturile realizate în anul 2010 (totalul facturilor menționate fiind de ... lei iar veniturile înregistrate de ... lei), efectul fiscal constând în diminuarea nejustificată a bazei de impozitare aferentă impozitului pe profit.

Potrivit prevederilor art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, suma de ... lei (... lei, venituri totale facturate – ... lei, venituri înregistrate), reprezentând venituri neînregistrate în perioada la care acestea se referă (anul 2010) se include în baza de impozitare aferentă impozitului pe profit pentru anul 2010).

De asemenea, potrivit balanței de verificare întocmită la data de 30.06.2010 și a formularelor cod 101, pentru anul 2010 unitatea a înregistrat cheltuieli în cuantum total de ... lei.

Din totalul cheltuielilor, suma de ... lei a fost înregistrată în luna iunie 2010 în contul 658 „Alte cheltuieli de exploatare”. Cu ocazia controlului nu au fost identificate documentele care au stat la baza înregistrării pe cheltuieli a sumei respective, caz în care organele de inspecție fiscală au solicitat explicații scrise reprezentantului contribuabilului. În Nota explicativă dată, referitor la această stare de lucruri se stipulează: „Nu am explicații”.

În condițiile date, având în vedere prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal, cheltuielile în cuantum de ... lei au fost încadrate de către organele de inspecție fiscală în categorie celor nedeductibile fiscal pentru stabilirea rezultatului fiscal al perioadei și, ca atare, cu suma în cauză a fost majorată baza impozabilă aferentă impozitului pe profit.

Cu ocazia controlului s-a procedat la refacerea calculului privind baza de impozitare pentru anul 2010, stabilindu-se un impozit pe profit suplimentar ce se

cifrează la ... lei, astfel:

- sold cont 121, an 2010 = - ... lei
- rulaj cont 691 = ... lei;
- venituri neînregistrate = ... lei;
- cheltuieli nedeductibile = ... lei

Total: ... lei x 16% = ... lei, din care unitate a declarat prin Declarația cod 100, suma de ... lei, rezultând o obligație suplimentară de plată de ... lei ( ... lei - ... lei).

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în cuantum de ... lei organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

**- constatarea redată la Cap. III „Impozit pe profit” lit. e) din raportul de inspecție fiscală** - în perioada ianuarie - septembrie 2011 unitatea a emis, către diverși clienți, facturi în valoare de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei – anexa nr. 23 la raportul de inspecție fiscală, venituri reflectate în evidența contabilă.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru perioada 01.01 - 30.09.2011 societatea nu a înregistrat cheltuieli, astfel că baza impozabilă privind impozitul pe profit este de ... lei, sumă pentru care unitatea datorează, în baza prevederilor art. 19 alin. (1) și art. 34 alin. (1) lit. b din Legea n. 571/2003 privind Codul fiscal, un impozit pe profit de ... lei.

Întrucât, până la data controlului unitatea nu a calculat, evidențiat și declarat impozit pe profit pentru perioada ianuarie – septembrie 2011, suma de ... lei a fost constituit în obligație suplimentară de plată la bugetul de stat.

Pentru suma în cauză organele de inspecție fiscală au stabilit majorări de întârziere/dobânzi în sumă de 116 lei și penalități de întârziere în sumă de 206 lei.

**- constatarea redată la Cap. III „Impozit pe profit” lit. f) din raportul de inspecție fiscală** - în luna noiembrie 2009 S.C. .... S.R.L. a emis către S.C. ... S.R.L. două facturi, după cum urmează:

- factura nr. ...., în valoare de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei, reprezentând contravaloarea unui număr de 8 autoturisme Volkswagen Polo;
- factura nr. ...., în valoare de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei, reprezentând contravaloarea unui autoturism Volkswagen Polo.

Potrivit materialului documentar prezentat la control de către S.C. ... S.R.L. la control s-a reținut că documentele în cauză au fost reflectate, în contabilitate, după cum urmează:

371 „Mărfuri” = 401 „Furnizori”	... lei
4426 „TVA dedusă” = 401 „Furnizori”	... lei
401 „Furnizori” = 5121 „Disponibil la bancă”	... lei
371 „Mărfuri” = 401 „Furnizori”	- ... lei
411 „Clienți” = 371 „Mărfuri”	... lei
401 „Furnizori” = 411 „Clienți”	... lei
658 „Alte venituri din exploatare2 = 371 „Mărfuri”	... lei
401 „Furnizori” = 5121 „Disponibil la bancă”	... lei.



Organele de inspecție fiscală au constatat că bunurile achiziționate au fost înregistrate inițial în debitul contului 371 „Mărfuri” și concomitent s-a operat ieșirea din gestiune (în modalitatea arătată mai sus) fără însă a se înregistra venituri aferente.

În luna martie 2010 S.C. ... S.R.L. a emis factura de storno către S.C. ....S.R.L. în valoarea de - (minus) ... lei, cu TVA aferentă de - (minus) ... lei, reprezentând „*Retur Polo 05 ATRACT conform anexă*”. Factura în cauză nu a fost înregistrată în evidența contabilă a unității verificate în perioada la care se referă și nici ulterior.

Având în vedere modalitatea de înregistrare și scoaterea din evidența contabilă a S.C. ... S.R.L. a achiziției celor 9 autoturisme și faptul că factura de storno emisă către SC ..... SRL avea o serie de deficiențe de formă (lipsă date de comunicare, semnătură de primire) și nu avea atașat nici un alt document prin care să se facă dovada realității operațiunii reflectată de aceasta, organele de control au efectuat un control încrucișat la S.C. .... S.R.L.

Urmare controlului încrucișat a rezultat că S.C. .... S.R.L. a vândut cele 9 autoturisme către S.C. ... S.R.L. iar aceasta din urmă le-a vândut către firma ..... Ungaria, predarea bunurilor către beneficiarul final (...) fiind făcută de către S.C. .... S.R.L. De asemenea, potrivit Raportului nr. 230/07.02.2012 transmis de Biroul Județean de Informații Fiscale din cadrul DGFP Mureș firma din Ungaria a declarat achiziții intracomunitare de la S.C. ... S.R.L., fără ca livrarea să fie declarată și de firma din România (S.C. ... S.R.L.).

În situația dată, organele de control au solicitat reprezentantului societății verificate lămuriri cu privire la starea de lucruri prezentată, iar acesta a pus la dispoziția acestora facturile emise către firma din Ungaria vizând livrarea autoturismelor în cauză și scrisoarea de transport CMR din ....., potrivit căruia bunurile ar fi fost transportate în Ungaria de către firma ....., În vederea obținerii de informații suplimentare privind problematica în speță organele de inspecție fiscală au luat legătura cu firma transportatoare. Din materialului documentar transmis de către S.C. .... S.R.L., a rezultat că transportul autoturismelor a fost comandat de firma ....., transport ce a fost efectuat către firme din Germania.

Valoarea bunurilor livrate, potrivit documentelor prezentate, se situează la nivel de ... lei (echivalentul a ..... euro, curs de schimb din data de 19.11.2009 = 4,2778).

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au concluzionat că unitatea verificată a omis înregistrarea în evidența contabilă a veniturilor în cuantum de ... lei, iar descărcarea gestiunii prin afectarea conturilor de cheltuieli s-a făcut doar parțial, la nivel de ... lei, rezultând o diferență neînregistrată de ... lei.

De asemenea, în perioada iulie - decembrie 2009 unitatea verificată a emis un număr de 15 facturi către S.C. .... S.R.L. în valoare totală de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei (colectată și declarată prin deconturile de TVA întocmite pentru lunile iulie și august), reprezentând potrivit mențiunii înscrisă la rubrica „*Denumirea produselor sau serviciilor*” - *Servicii de consultanță conform contract*.

Din analiza materialului documentar prezentat la control, organele de inspecție

fiscală au reținut că unitatea nu a înregistrat veniturile facturate în evidența contabilă - potrivit bilanței de verificare încheiată la data de 31.12.2009 contul 704 „Venituri din prestări servicii” nu prezintă rulaj. De asemenea, la control, nu au fost identificate nici alte conturi în care aceste venituri să fi fost înregistrate.

Totodată, potrivit bilanței de verificare încheiată la data 31.12.2006 (atașată bilanțului contabil depus pentru anul 2007) contul 213 „Instalații tehnice, mijloace de transport” prezintă la data de 01.01.2007 un sold debitor de ... lei (în corespondență cu contul 167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate”). În cursul anului 2007 în contul 213 se înregistrează în debit suma de ... lei (în corespondență cu cont 167), astfel că la data de 31.12.2007 atât contul 213 cât și contul 167 prezintă un sold final de ... lei. Din discuțiile purtate cu reprezentantul contribuabilului rezultă că suma respectivă reprezenta contravaloarea a două mijloace de transport achiziționate în leasing.

În cursul anului 2009, S.C. ... S.R.L. a emis factura nr. .... în valoare de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei către S.C. .... S.R.L., reprezentând: „AUTOTURISM VW CADDY 1,9SDI....”.

Unitatea verificată a înregistrat în evidența contabilă venituri la nivelul celor înscrise în factură (... lei) și concomitent a înregistrat descărcarea din gestiune, după cum urmează:

281 „Amortizare mijloace de transport” = 213 „Instalații tehnice, mijloace de transport”, cu suma de ... lei

658 „Alte cheltuieli de exploatare” = 213 „Instalații tehnice, mijloace de transport”, cu suma de ... lei (... lei, valoarea celor două mijloace de transport evidențiate în contabilitate, așa cum s-a arătat mai sus, minus (-) ... lei, amortizarea calculată până la data descărcării din gestiune).

Din analiza efectuată la control a rezultat că unitatea a înregistrat venituri aferente unui mijloc de transport vândut în timp ce descărcarea din gestiune s-a făcut pentru cele două mijloace evidențiate în gestiunea societății.

Referitor la starea de lucruri prezentată organele de control au solicitat explicații scrise reprezentantului societății, iar acesta în Nota explicativă dată, precizează: „*Nu am explicație*” - anexa nr. 2 la raportul de inspecție fiscală.

Având în vedere faptul că pentru cel de-al doilea mijloc de transport nu a fost emis vreun document de livrare, iar acesta nu s-a regăsit faptic la contribuabilul verificat, însă a fost descărcat din gestiunea acestuia s-a concluzionat că, în speță, este vorba de o lipsă din gestiune, pentru care se aplică tratamentul fiscal reglementat prin art. 21 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal.

Având în vedere prevederile legale citate și deficiențele consemnate mai sus la această literă, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea bazei impozabile și a rezultatului fiscal pentru anul 2009, după cum urmează:

- sold cont 121, an 2009 = -... lei
- rulaj cont 691 = ... lei;
- venituri neînregistrate = ... lei (... lei + ... lei);
- cheltuieli neînregistrate = ... lei
- cheltuieli nedeductibile = ... lei

Total: ... lei x 16% = ..... lei

Urmare calculelor efectuate organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată de ... lei, pentru care s-au calculat majorări de întârziere/dobânzi în suma de ... lei, calculate în baza prevederilor art. 119-120 din Codul de procedura fiscală și penalități de întârziere în suma de ... lei, stabilite în conformitate cu art. 120<sup>1</sup> alin. (1) și alin. (2) lit. c) din același act normativ.

**- constatarea redată la Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” lit. a) din raportul de inspecție fiscală** - în perioada ianuarie - aprilie 2009 societatea a dedus TVA în cuantum de ... lei însă, la control, pentru perioada respectivă, unitatea nu a prezentat documentele care au stat la baza deducerii taxei pe valoarea adăugată în cauză.

În condițiile date, organele de control au solicitat explicații scrise reprezentantului contribuabilului, iar în Nota explicativă dată acesta precizează: „Nu am explicație”.

Întrucât, nu au fost respectate condițiile legale de deductibilitate prevăzute la art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au concluzionat că unitatea nu beneficiază de drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei.

**- constatarea redată la Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” lit. b) din raportul de inspecție fiscală** - organele de inspecție fiscală au constatat că în decontul de TVA întocmit pentru luna octombrie 2009 (înregistrat la AFP Mureș sub nr. ....), la rândul 18 „Achiziții de bunuri și servicii taxabile cu cota de 19%”, coloana TVA, este înscrisă suma de ... lei, aceasta individualizându-se după cum urmează:

- ❖ suma de ... lei - în luna august 2009 S.C. ... S.R.L. a emis către S.C. .... S.R.L. factura de storno nr. .... în valoare de - (minus) ... lei, cu TVA aferentă de - (minus) ... lei; prin documentul menționat se stornează: „servicii de consultanță aferente facturii ....., ..”. Operațiunea reflectată de documentul în cauză a fost transpusă în articole contabile în Nota contabilă din .... (anexa nr. 3 la raportul de inspecție fiscală).

Organele de inspecție fiscală au constatat că nota contabilă respectivă nu a fost preluată în balanța de verificare întocmită pentru luna octombrie 2009 și nici în cea întocmită la 31.12.2009, astfel conturile de venituri nu au fost afectate cu suma stornată. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, suma de - (minus) ... lei nu se regăsește în rulajul contului 4427 aferent anului 2009, însă taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura de storno a fost preluată în decontul de TVA întocmit și după la organul fiscal pentru luna octombrie 2009, la rândul 18 „Achiziții de bunuri și servicii taxabile cu cota de 19%”, prin aceasta fiind majorată taxa pe valoarea adăugată dedusă pentru perioada în cauză.

La solicitarea organelor de control, unitatea a prezentat blocurile de facturi utilizate în perioada în care a fost întocmită factura de storno, iar din verificarea acestora s-a constatat că exemplarul albastru care, în mod normal este predat societății pe numele căreia se emite factura (în cazul de față S.C. .... S.R.L.) era atașat

exemplarului verde al facturii în cauză, ce rămâne la cotor, astfel că toate cele trei exemplare ale facturii se regăsesc la S.C. ... S.R.L.

În situația dată, este evident faptul că factura în cauză nu a fost comunicată societății pe numele căreia a fost emisă.

Situația de fapt este confirmată și prin fișa contului 401 – furnizor S.C. ... S.R.L. pusă la dispoziția organelor de control de către S.C. .... S.R.L., cu ocazia efectuării unui control încrucișat la aceasta de către echipa de control.

De asemenea, totalul sumelor din cele două facturi la care se referă stornarea (nr. .... și nr. ....) depășesc suma din factura de storno (... lei + ... lei), iar factura nr. .... (una din cele două anterior menționate) nu figurează în evidența contabilă a S.C. .... S.R.L.

Avându-se în vedere cele anterior redată, precum și faptul că din discuțiile purtate nu s-au primit explicații lămuritoare privind emiterea facturii de storno în cauză, organele de inspecție fiscală au concluzionat că emiterea facturii în cauză nu este justificată, iar afectarea, în sensul deducerii a taxei pe valoarea adăugată colectată de – (minus) ... lei, în baza facturii respective nu poate fi acceptată, în speță fiind aplicabile prevederile art. 156<sup>2</sup>, alin (2) din Codul fiscal și ale OMFP nr. 1746/2008 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată", cu modificările și completările ulterioare – Anexa nr. 2 Instrucțiuni pentru completarea formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată".

- ❖ suma de ... lei - pentru care, la control, unitatea nu a prezentat documentele care au stat la baza deducerii taxei pe valoarea adăugată în cauză, reținându-se că nu sunt îndeplinite condițiilor de deductibilitate prevăzute la art. 146, alin. (1), lit. a) din Codul fiscal. În situația dată nu s-a acceptat deducerea taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei.

**- constatarea redată la Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” lit. c) din raportul de inspecție fiscală** - în luna februarie 2009 a fost înregistrată în evidența contabilă descărcarea din gestiune a unui mijloc fix, vândut către S.C. ....S.R.L. .... în baza facturii nr. .... în valoare de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că documentul în cauză nu a fost înregistrat nici în jurnalul de vânzări și nici în Decontul de TVA, întocmit pentru luna februarie 2009 - nefiind respectate prevederile art. 156<sup>2</sup> alin. (2) din Codul Fiscal, potrivit cărora decontul de taxă va cuprinde taxa pe valoarea adăugată a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare -, aceasta având drept efect fiscal diminuarea taxei pe valoarea adăugată colectată evidențiată de unitate și, implicit, majorarea nejustificată a taxei pe valoarea adăugată de rambursat pentru luna februarie 2009, cu suma de ... lei.

Întrucât, deficiența constatată nu a fost eliminat prin eventuale corecții făcute în perioada următoare în conformitate cu prevederile art. 156<sup>2</sup> alin (3) din Codul fiscal, potrivit cărora datele înscrise incorect într-un decont de taxă se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare și se vor înscrie la rândurile de regularizări, cu ocazia controlului a fost stabilită o obligație suplimentară de plată la buget, reprezentând taxă pe valoarea adăugată, în sumă de ... lei.

**- constatarea redată la Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” lit. d) din raportul de inspecție fiscală** - organele de inspecție fiscală au reținut că deconturile de TVA întocmite pentru perioada aprilie – decembrie 2011 și depuse la organul fiscal teritorial, pun în evidență faptul că în anul 2011 unitatea verificată a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei ( ... lei + ... lei).

La control, pentru suma de ... lei dedusă în trimestrul II 2011 și suma de ... lei dedusă în trimestrul III 2011, unitatea nu a prezentat documentele care au stat la baza deducerii, iar în Nota explicativă dată, reprezentantul societății precizează, cu referire la acest aspect că: „ Nu am explicație”.

Având în vedere prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au concluzionat că unitatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei.

Pentru taxa pe valoarea adăugată dedusă în sumă de ... lei (trimestrul IV 2011) unitatea a prezentat factura nr. .... emisă de către S.C. .... S.R.L. ...., reprezentând contravaloarea unui autoturism Golf Plus (... lei). La control nu a fost prezentat vreun contract încheiat între cele două societăți care să vizeze vânzarea - cumpărarea de bunuri.

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că unitatea nu a înregistrat în contabilitate achiziția mijlocului fix, în bilanța de verificare încheiată la data de 31.12.2011 nefiind evidențiat în conturi corespunzătoare mijlocul fix în cauză.

Explicația dată de reprezentantul legal cu privire la această stare de lucruri a fost aceea că bunul în cauză, deținut S.C. .... S.R.L., a fost gajat în favoarea băncii pentru un împrumut contractat de societatea respectivă, iar banca a refuzat acordarea acceptului pentru vânzarea bunului, astfel că transferul dreptului de proprietate și, deci, livrarea efectivă a autoturismului, nu a fost posibilă.

În condițiile date, organele de inspecție fiscală au reținut că nu a fost îndeplinită condiția de deductibilitate stipulată la art. 145 alin. (2) și art. 146 alin. (1) lit. a) Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, operațiunea de achiziție, nu este realizată și nici realizabilă în condițiile date. De asemenea, organele de inspecție fiscală au reținut și faptul că o astfel de achiziție, chiar dacă s-ar realiza nu s-ar încadra în nici una din excepțiile prevăzute la art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal și astfel să existe drept de deductibilitate.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au concluzionat că unitatea nu are drept de deducere asupra sumei de ... lei.

**- constatarea redată la Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” lit. e) din raportul de inspecție fiscală** - în decontul de TVA întocmit pentru trimestrul III 2011 unitatea a stornat taxa pe valoarea adăugată colectată în cuantum de ... lei, prin înscriere la rândul 15 „Regularizări taxa colectată” din decont a sumei respective cu semnul minus.

La control, nu au fost identificate documentele care au stat la baza efectuării stornării în cauză, iar reprezentatul contribuabilului nu a fost în măsură să explice în vreun fel această operațiune. Stornarea în cauză nu se regăsește în evidența contabilă a societății (nici în contul de venituri și nici în contul de TVA colectată).

În Nota explicativă dată, referitor la această stare de lucruri, reprezentantul



societății precizează: „, *Reprezintă o eroare de completare*” .

Având în vedere prevederile art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 și ale art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au concluzionat că unitatea a diminuat nejustificat taxa pe valoarea adăugată colectată cu suma de ... lei, drept urmare, aceasta se constituie în obligație suplimentară de plată la bugetul de stat.

- **constatarea redată la Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” lit. f) din raportul de inspecție fiscală** - organele de inspecție fiscală au constatat că mijlocul de transport pentru care nu s-au întocmit documente de livrare și nici nu a fost identificat faptic la contribuabilul verificat dar care, însă, a fost descărcat din gestiunea societății reprezintă, în fapt, o lipsă din gestiune pentru care unitatea datorează potrivit art. 128 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal taxă pe valoarea adăugată.

În condițiile date, la control, a fost colectată taxa pe valoarea adăugată la nivel de ... lei (... lei x 19%), sumă stabilită astfel ca obligație suplimentară de plată.

- **constatarea redată la Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” lit. g) din raportul de inspecție fiscală** - în Decontul de TVA întocmit pentru trimestrul I 2011, la rândul 15 „, *Regularizări taxă colectată*” unitatea a înscris suma de ... lei.

Instrumentările efectuate la control, pentru lămuriri vizând autenticitatea datelor cuprinse la poziția din decont menționată, au pus în evidență faptul că datele respective nu sunt justificate, reprezentantul contribuabilului precizând, referitor la acest aspect, în Nota explicativă dată că aceasta reprezintă o eroare de completare a decontului. La control, nu au fost prezentate și nu au fost identificate nici un fel de documente, probe, elemente, care să confirme că suma respectivă, înscrisă în decont, are vreo justificare, vreun suport real.

Eroarea, reprezintă, așadar, o deficiență de completare a decontului ce intră sub incidența art. 156<sup>2</sup> alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal care afectează fiscalitatea în ceea ce privește TVA prin diminuarea TVA colectată cu suma respectivă de ... lei, cu influență și asupra soldului negativ de TVA.

Urmare aspectelor redate mai sus, la lit. a) – g) din Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” din Raportul de inspecție fiscală nr. F-MS ....., la control, s-a stabilit că pentru perioada ianuarie 2009 – decembrie 2011, soldul sumei negative de TVA se cifrează la ... lei , astfel:

+ ... lei - soldul sumei negative din decontul de TVA aferent lunii decembrie 2011;

+ ... lei - efectul diminuării TVA colectată corespunzător celor redate la lit. g);  
- ... lei - efectul deducerii nejustificate corespunzător celor redate la lit. a), b), d);

- ... lei - efectul necolectării sau stornării nejustificate a TVA colectată, corespunzător celor redate la lit. c), e), f).

Organele de inspecție fiscală au precizat în actele atacate faptul că din suma totală de ... lei, unitatea și-a exprimat opțiunea de rambursare pentru suma de ... lei.

La control, pentru perioadele în care unitatea datoră TVA la bugetul de stat, au fost calculate majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei în baza prevederilor art.

119-120 din Codul de procedură fiscală.

În contestația formulată, deși societatea se îndreaptă împotriva deciziei de impunere prin care au fost stabilite obligații suplimentare, petenta nu prezintă motive de fapt și de drept cu privire la constatările redată în actul de control atacat la Cap- III „Impozitul pe profit” lit. d) e) și f) și Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” lit. a) - g) din Raportul de inspecție fiscală nr. F-MS ..... și nu își argumentează în vreun fel susținerea din contestație referitoare la admiterea contestației cu privire la aceste constatări.

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

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

c) motivele de fapt și de drept;

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

iar, la pct. 11.1 lit. b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2.137/2011, se stipulează următoarele:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

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

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

**Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale enunțate anterior, precum și faptul că societatea nu aduce nici un argument în susținerea contestației, se va respinge contestația formulată de S.C. ... S.R.L. ca nemotivată pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei.**

*Pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar, au fost calculate accesoriile în cuantum de ... lei pentru impozitul pe profit (... lei majorări de întârziere/dobânzi + ... lei penalități de întârziere), iar pentru perioadele în care unitatea datoră TVA la bugetul de stat, au fost calculate majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei.*

*Întrucât stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că în sarcina S.C. ... S.R.L. a fost reținut ca datorat impozitul pe profit în sumă de ... lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, se va respinge ca nemotivată contestația și pentru accesoriile aferente acestuia în sumă totală de 6.009 lei (... lei + ... lei).*

*De asemenea se va respinge ca nemotivată contestația și pentru majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată.*

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

## **DECIDE**

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

- ..... lei, reprezentând impozit pe profit;
- ... lei, reprezentând majorări de întârziere/dobânzi aferente impozitului pe profit;
- ... lei, reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei, reprezentând impozitul pe dividendele distribuite persoanelor fizice;
- ... lei, reprezentând majorări de întârziere/dobânzi aferente impozitului pe dividendele distribuite persoanelor fizice;
- ... lei, reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe dividendele distribuite persoanelor fizice.

**2. Respingerea ca nemotivată a contestației pentru suma totală de ... lei, compusă din:**

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

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

**DIRECTOR EXECUTIV,**